

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

Marco Aurélio Baggio

Os limites do planejamento tributário

Florianópolis
2015

Marco Aurélio Baggio

Os limites do planejamento tributário

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito, da Universidade Federal de Santa
Catarina como requisito à obtenção do
título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis

2015



Universidade Federal de Santa Catarina

Centro de Ciências Jurídicas

DEPARTAMENTO DE DIREITO

COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

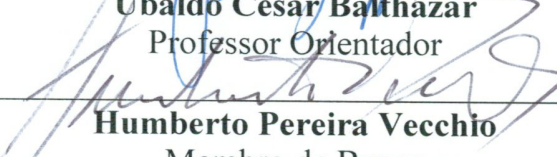
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "**Os Limites do planejamento tributário**", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Marco Aurélio Baggio**, defendido em **08/07/2015** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.


Florianópolis, 8 de Julho de 2015



Ubaldo Cesar Balthazar
Professor Orientador



Humberto Pereira Vecchio
Membro de Banca



Sergio Ricardo Ferreira Mota
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): **Marco Aurélio Baggio**

RG: 4.498.335

CPF: 009.706.679-65

Matrícula: **11103414**

Título do TCC: **Os Limites do planejamento tributário**

Orientador(a): **Ubaldo Cesar Balthazar**

Eu, **Marco Aurélio Baggio**, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 8 de Julho de 2015

Assinatura manuscrita de Marco Aurélio Baggio em tinta azul.

Marco Aurélio Baggio

Resumo

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo identificar a maneira com que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se posiciona em relação aos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com a intenção de redução da sua carga tributária. Para tanto, a pesquisa é dividida em três capítulos. O primeiro tem por finalidade apresentar as noções gerais introdutórias do instituto do planejamento tributário, como elementos constituintes, princípios e garantias constitucionais do Direito Tributário, diferenciação entre elisão e evasão fiscal e a norma geral antielisiva. No segundo, conceitua-se os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte que parte da doutrina considera como atos ilícitos que invalidariam o planejamento tributário. Por fim, o terceiro capítulo destina-se ao tratamento dado aos planejamentos tributários. Delimita-se o campo a ser estudado entre os diversos julgados sobre a matéria, extraídos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Por meio destes é possível observar a interpretação utilizada pelo órgão julgador na aplicação de normas que desconsideram os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, chegando-se à conclusão de que, em que pese a divergência teórica e a falta de positivação sobre o assunto, há sim a tentativa de estabelecer limites para o planejamento tributário.

Palavras chaves: Planejamento tributário; limite do direito de auto-organização; propósito negocial.

Sumário

INTRODUÇÃO.....	6
1.ASPECTOS GERAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	9
1.1.Noções introdutórias de Direito Tributário.....	10
1.2.Conceito de planejamento tributário.....	13
1.3.Princípios constitucionais e as garantias constitucionais do contribuinte.....	15
1.4. Elisão e evasão fiscal.....	24
1.5. Norma geral antielisiva.....	27
2. SIMULAÇÃO – DISSIMULAÇÃO – ABUSO DE DIREITO – ABUSO DE FORMA – FRAUDE À LEI E NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.....	30
2.1. Simulação/dissimulação.....	31
2.2. Abuso de direito.....	36
2.3. Abuso de forma.....	39
2.4. Fraude à lei.....	41
2.5. Negócio jurídico indireto.....	45
3. OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	49
3.1. Tratamento dado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.	49
3.2. Critérios de validade do planejamento tributário.....	60
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	65
REFERÊNCIAS.....	67

INTRODUÇÃO

Como o próprio termo sugere, imposto é algo que ninguém paga de boa vontade. O problema se agrava quando os cidadãos pagam e não conseguem ver retorno do seu dinheiro em serviços essenciais oferecidos pelo Estado, como por exemplo os serviços de saúde, educação e segurança.

Segundo consulta no site www.impostometro.com.br, desde o início do ano até o dia 22 de junho de 2015, o brasileiro já pagou aproximadamente 970 bilhões de reais em tributos.

A verdade é que paga-se muito em troca de pouco. Diz-se ainda que o cidadão brasileiro precisa trabalhar cinco meses só para pagar os impostos do ano.

Sabe-se, também, que a alta carga tributária é um dos obstáculos enfrentados pelas empresas no momento de planejarem seus negócios. Inseridas nesse contexto, elas buscam constantemente realizar estudos e desenvolver planejamentos tributários, a fim de reduzir a carga tributária e oferecerem seu produto de forma competitiva no mercado.

Em tempos de crise econômica o tema ganha maior relevância, isso porque, quanto menor os custos que uma empresa tem para fornecer um determinado produto, menor também será o valor repassado para o consumidor final.

Por óbvio, não são só as empresas que realizam um estudo tributário. O cidadão, cansado de ver seu dinheiro mal investido ou visando tirar vantagem da Fazenda Pública, também realiza atos ou negócios jurídicos no intuito de diminuir o valor dos seus impostos.

Mas haveria algum limite para que esses atos ou negócios possam ser realizados de forma legal para não serem considerados como evasão fiscal e, portanto, passíveis de punição?

O simples cumprimento da lei garantiria ao contribuinte o seu livre direito de auto-organização? Ou, no caso do planejamento tributário, mesmo que todos os atos e negócios sejam lícitos ele pode ser desconsiderado pelo Fisco em uma eventual autuação?

Para parte da doutrina a resposta é simples: o contribuinte, agindo dentro da legalidade, pode identificar a forma mais econômica para estruturar os seus

negócios e reduzir a quantidade de impostos a pagar e, logo, não haveria evasão fiscal pelo fato de evitar ou atrasar o fato gerador de determinado tributo.

No entanto, é certo que existem princípios e garantias constitucionais que norteiam o campo do Direito Tributário, como por exemplo o princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

Contudo, o tema do planejamento tributário envolve princípios que em determinados momentos se contrapõem, ou seja, a aplicação de determinado princípio prevalece em relação aos demais.

De modo que este trabalho buscará apresentar o que é avaliado pelos órgãos julgadores em um planejamento tributário e como ele pode ou não ser oponível ao Fisco. Com essa finalidade, serão apresentados alguns julgados, bem como as interpretações provenientes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Em que pese existir alguns julgados acerca da matéria no Poder Judiciário, a decisão de escolher exclusivamente a análise de julgados do CARF deve-se, em princípio, porque a maioria das questões referentes à matéria de planejamento tributário é discutida majoritariamente no âmbito administrativo.

Optou-se, dessa forma, por delimitar a pesquisa em uma análise do tema na visão deste órgão julgador especializado em matéria tributária, o qual utiliza as mais diversas teses doutrinárias para embasamento nas decisões.

Para tanto, dividiu-se a monografia em três capítulos. O primeiro deles é introdutório aos conceitos básicos do Direito Tributário, como o surgimento da obrigação tributária, e neste contexto o conceito de planejamento tributário. Ainda nesse capítulo será apresentada a diferenciação entre elisão e evasão fiscal, os princípios e garantias constitucionais que orientam o Direito Tributário e a tentativa do governo de criar uma normal geral antielisiva.

Na sequência, o segundo capítulo se destina a conceituar os principais vícios ou defeitos do negócio jurídico que, para parte da doutrina, invalidam um planejamento tributário, tendo em vista a caracterização de atos ilícitos ou a sua inoponibilidade perante o Fisco.

Ao final, após vistas todas as noções essenciais, torna-se possível avaliar, no terceiro capítulo, à questão específica do planejamento na visão do órgão julgador.

Com isto, chega-se à identificação de alguns parâmetros delineadores que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem adotando ao avaliar se um planejamento tributário deverá ou não ser suportado pelo Fisco, esta a proposta deste trabalho.

O método adotado no trabalho foi o dedutivo e a técnica utilizada foi a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial acerca do tema.

1. ASPECTOS GERAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A cobrança de tributos não é algo recente. Desde os primórdios, os Estados necessitaram de recursos para financiar suas guerras, conquistar novos territórios e atingir os fins para os quais foram criados.

Hoje, a manutenção do Estado contemporâneo continua dependendo majoritariamente dos recursos arrecadados por meio da atividade de tributação, embora os fins não sejam exatamente os mesmos.

Mas se de um lado o tributo representa uma necessidade fundamental para o funcionamento das funções do Estado, do outro o contribuinte sofre com essa interferência estatal em seu patrimônio.

No caso do Brasil por exemplo, por ser um Estado Democrático de Direito, essa interferência estatal encontra fundamentos e limites, principalmente estabelecidos na Constituição Federal (CF).

A Constituição Federal do Brasil, ao disciplinar o capítulo referente ao sistema tributário, dedicou alguns dispositivos limitando, restringindo e condicionando o exercício do poder de tributar à observância de princípios e regras pré-estabelecidas. Limitações essas que funcionam como uma proteção dos cidadãos face às possíveis arbitrariedades do Estado, em sua voraz ânsia de arrecadar de qualquer forma.

Importante ressaltar que a Constituição Federal não define nem institui tributos, na verdade ela cita determinados fatos, atos ou negócios jurídicos e distribui a competência para instituir tributos sobre estes fatos aos entes federativos (União, Estado, Município e Distrito Federal) ou a entidades paraestatais.

Todavia, existe um campo dentro dessa matéria de direito tributário que ainda não está regulamentado, embora já tenham sido realizadas algumas tentativas para positivar seus limites. Trata-se do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que recai sobre o planejamento tributário, objeto desta pesquisa monográfica.

Muito se discute na doutrina e na jurisprudência acerca da validade dos meios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para reduzir a sua carga tributária ao planejar seus negócios e até que ponto a autoridade fiscal poderia desconsiderar

um ato ou negócio praticado pelo sujeito passivo para tributar o que acha devido, limitando, por consequência, o seu direito de auto-organização.

Essa dúvida vem sendo tema de diversas discussões e publicações de artigos e livros. Todas essas contribuições trazidas pelos doutrinadores e pela jurisprudência são extremamente pertinentes, pois como se verá no decorrer desse trabalho, existem diversas situações em que são tomadas decisões favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte por meio de uma valoração de princípios constitucionais.

Não há como negar a atual necessidade de se entender o planejamento tributário para gerir os negócios sem incorrer nos crimes de sonegação fiscal, ou até mesmo porque o planejamento passou a ser uma estratégia global das empresas, como bem destacou Humberto Bonavides Borges:

[...] a ação empresarial que visa, mediante meios e instrumentos legítimos, harmonizar as transações futuras ao objetivo de excluir, minimizar ou adiar o correspondente débito fiscal vem ocupando, dia a dia, uma posição de vanguarda na estratégia global das organizações.¹

Hoje, pode-se afirmar com segurança que o planejamento tributário deixou de ser uma alternativa e passou a ser uma necessidade para os contribuintes, em especial para as empresas que buscam o seu espaço no mercado.

1.1. Noções introdutórias de Direito Tributário

Foi ante a necessidade de diminuir os encargos tributários que se desenvolveu o planejamento tributário. Planejamento esse que passou a ser uma ferramenta indispensável para diminuir custos e aumentar a competitividade das empresas.

Partindo do princípio de que todo contribuinte, tanto pessoa física como jurídica, tem a liberdade de contratar e de gerir suas atividades da melhor forma que lhe convir, inúmeras são as tentativas para reduzir a carga tributária, evitar ou atrasar o seu pagamento.

¹ BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 36.

Apesar de parecer em um primeiro momento algo ilegal ou imoral como defendem alguns doutrinadores, mesmo para a elaboração de um planejamento tributário o contribuinte terá respaldo em princípios constitucionais tais como o da tipicidade, legalidade e da segurança jurídica.

Entretanto, antes de adentrar especificamente no tema de planejamento tributário, faz-se necessário tecer breves considerações sobre alguns institutos do Direito Tributário que explicam o surgimento desse dever de arrecadar do contribuinte e que, também, mais adiante, serão de extrema importância para entender a validade ou invalidade de um planejamento.

De início, é preciso saber como se forma a obrigação tributária. No Direito Tributário tudo depende necessariamente de lei, então a fonte principal do Direito Tributário será a lei.² Portanto, a lei é que irá criar os tributos e enunciar quais seriam as hipóteses que, ocorrendo na vida real, serão tributadas, ou seja, caso o contribuinte tenha uma atitude, concretize determinado fato e esse fato seja exatamente igual ao que está descrito na lei, a consequência será gerar a incidência de um tributo.

Nasce aqui a necessidade de conceituar o que seria fato gerador e hipótese de incidência tributária. Pode-se descrever, resumidamente, o fato gerador como algum ato ou fato praticado pelo contribuinte e tipificado em lei. Por outro lado a hipótese de incidência classifica-se como uma hipótese descrita em lei que tornando-se fato (fato gerador) irá gerar uma obrigação tributária.

Ressalta-se que as expressões hipótese de incidência e fato gerador, embora se assemelham em algumas características, não são sinônimas. A hipótese de incidência é a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato.³

De outro modo, o fato gerador seria a situação material, legalmente prevista, que configura o suporte fático de incidência tributária.⁴ Isto é, o que for fato concreto acontecido no mundo real é fato gerador, o que se referir a previsões legais abstratas, chama-se de hipótese de incidência.

² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 189.

³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 58.

⁴ AMARO, op. cit., p. 273.

Ricardo Lobo Torres assim define: “Fato gerador é a circunstância da vida – representada por um fato, ato ou situação jurídica – que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária.”⁵

A partir do momento que o fato praticado pelo contribuinte se encaixa perfeitamente no fato previsto em lei sucede a subsunção tributária. A subsunção nada mais é do que o encontro do fato gerador com a hipótese de incidência. Quando se fala em subsunção tributária, significa que o contribuinte praticou algo rigorosamente conforme descrito em lei.⁶

Assim, se houver subsunção do fato à hipótese de incidência, ele será fato imponible, caso não haja essa subsunção, não será considerado um fato relevante para o Direito Tributário.⁷

É o mesmo raciocínio do Direito Penal quando trata do fato típico. Só é crime se aquilo que alguém pratica está previsto em lei, ou seja, assim como no Código Penal, no Direito Tributário o contribuinte só terá uma obrigação tributária se praticar determinado ato ou fato previsto em lei. A diferença é que a expressão aqui utilizada é o fato gerador.

Geraldo Ataliba trata do nascimento da obrigação tributária quando, por força de lei, ocorre o fato imponible.⁸ Sendo assim, uma vez praticado o fato gerador surgirá uma obrigação tributária.

Essa obrigação não depende nem da vontade nem do conhecimento do indivíduo. É assim, pois a vontade manifestada na prática de certos atos (tipificados como fatos geradores da obrigação tributária) é abstraída, como por exemplo no caso de o indivíduo que quer ganhar renda mas não quer pagar imposto, ainda assim, surge a obrigação tributária.⁹

Ricardo Lobo Torres adverte que “para que surja a obrigação tributária é necessário que o fato gerador seja *perfeita e exhaustivamente definido na lei formal*.”¹⁰

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 243.

⁶ ATALIBA, 2000, p. 69.

⁷ Ibidem, p. 68.

⁸ Ibidem, p. 68.

⁹ AMARO, 2010, p. 273.

¹⁰ TORRES, 2010, p. 244.

Cronologicamente, então, a lei que vai criar o tributo, cria também a hipótese de incidência do tributo e descreve uma situação abstrata que caso venha a ocorrer irá gerar uma obrigação.

Luciano Amaro explica que a obrigação, no Direito Tributário, possui a mesma conceituação que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente ao tributo.¹¹

Observando as figuras acima mencionadas, pode-se dizer que se o contribuinte analisou a hipótese de incidência e evitou o fato gerador, consequentemente não gerou uma obrigação tributária e em tese não precisaria recolher o tributo. A partir dessas breves considerações, é possível conceituar o que é planejamento tributário.

1.2. Conceito de planejamento tributário

Genericamente, o planejamento tributário pode ser entendido como “uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor”.¹²

Quer dizer, o planejamento tributário nada mais é do que a identificação da forma mais econômica para estruturar por meio de atos lícitos os seus negócios.

Importante destacar a expressão “atos lícitos”, pois como bem descreve Marco Aurélio Greco:

[...] excluir do campo do planejamento os atos ilícitos é entendimento que penso ser unânime na doutrina brasileira. Desde os que defendem as posições mais liberais, até os que examinam o planejamento a partir de ótica mais abrangente, passando pelos formalistas, todos – que eu saiba – sustentam que praticar ilícitos contamina o planejamento, descaracterizando-o.¹³

¹¹ AMARO, 2010, p. 271.

¹² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.7.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78.

Portanto o “requisito da licitude corresponde à primeira exigência para reconhecer a existência de planejamento tributário”.¹⁴ Ainda sob esse aspecto, Marco Aurélio Greco conclui que:

[...] quando mencionamos planejamento tributário, estamos falando do conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível. Ao dizer “legalmente” estou falando de atos lícitos. Mas não estou me referindo apenas à ilicitude no sentido de não haver agressão a nenhuma norma específica; “conduta legal” neste contexto tem um sentido mais amplo por dizer respeito às condutas que estejam de acordo com a lei (preceitos específicos) e com o Direito (que abrange, além das leis, os princípios jurídicos).¹⁵

Da mesma forma, para a maioria dos doutrinadores, só há planejamento tributário se os atos praticados pelo contribuinte ocorrerem antes da ocorrência do fato gerador, portanto antes do nascimento da obrigação tributária.

Isso porque os atos que impliquem o não pagamento ou diminuição do tributo a ser recolhido que ocorrerem após a incidência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária, não poderão mais ser considerados como atos de planejamento tributário, mas sim figuras como evasão, sonegação ou inadimplência.

Rutnéa Navarro Guerreiro define planejamento tributário de maneira similar à Greco. Segundo essa autora:

Sendo a obrigação tributária *ex-lege* (art. 150, I, da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário Nacional) a vontade das partes não pode alterá-la, uma vez ocorrido o fato gerador. Em sentido contrário, a vontade das partes não pode criá-la, não tendo ocorrido o fato gerador. Por isso, se o contribuinte se antecipar à ocorrência do fato gerador, pode escolher, entre as vias legais disponíveis para realização do ato pretendido, a que lhe for menos onerosa. É a essa atividade que chamamos planejamento tributário.¹⁶

Concluindo o que foi exposto, o planejamento tributário tem, por consequência, a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador do tributo ou reduzir o aspecto quantitativo da obrigação tributária.

¹⁴ GRECO, 2004, p 106.

¹⁵ Ibidem, p. 108-109.

¹⁶ GUERREIRO, Rutnéa Navarro. **Planejamento tributário**: os Limites de Licitude e de Ilicidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Planejamento fiscal**: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 148.

Todavia, nem tudo que é feito para excluir ou reduzir o pagamento de tributo pode ser considerado válido, portanto, nem toda a situação que implica numa diminuição ou exclusão do valor dos impostos será necessariamente um planejamento tributário.

Como será visto adiante não basta apenas que os atos praticados sejam lícitos e que ocorram antes do fato gerador da obrigação, pois os atos realizados pelo contribuinte devem ser eficazes perante o Fisco.

1.3. Princípios constitucionais tributários e as garantias constitucionais do contribuinte

Com relação a eficácia perante o Fisco é, antes de tudo, importante destacar que existem princípios constitucionais que garantem ao contribuinte o direito de se planejar, uma vez que o objetivo principal do planejamento tributário é determinado pela realização de condutas lícitas com a finalidade de identificar a forma mais econômica para organizar seus negócios.

A discussão diz respeito ao fato de que este direito de auto-organizar-se não é, e nem pode ser absoluto, devendo encontrar os seus limites no respeito a alguns princípios constitucionais.

De forma que o objetivo desse tópico será tratar de alguns princípios constitucionais tributários e garantias do contribuinte, afim de expor as definições de cada um deles para que, ao final, no terceiro capítulo, seja possível retomar as discussões que cercam atualmente a aplicação das normas tributárias e como é o entendimento dos órgãos julgadores em casos concretos.

a) Princípio da autonomia da vontade e da liberdade econômica

Com o desenvolvimento da economia global, verificou-se um avanço significativo das relações comerciais e a necessidade de um Estado menos intervencionista. Cada vez mais os cidadãos buscam a possibilidade de realizar qualquer negócio jurídico partindo apenas da vontade expressa de cada um.

Consoante Miguel Delgado Gutierrez essa autonomia de vontade é enumerada da seguinte forma: a liberdade de contratar, que é a faculdade de

realizar ou não um negócio, a liberdade de escolha do tipo de contrato a ser celebrado que dispõe à escolha do tipo de contrato conveniente à atuação da vontade e, por último, a liberdade de determinar o teor do contrato que se refere à possibilidade de estabelecer o conteúdo do contrato.¹⁷

O autor prossegue explicando que os limites dessa autonomia estão nos valores e determinações assegurados pela Constituição e, por isso, não podem depender do arbítrio dos órgãos governamentais. A intervenção do Estado na autonomia privada, restringindo a livre iniciativa, que deriva do princípio geral de liberdade, somente pode ser feita de forma a assegurar o cumprimento de princípios constitucionais maiores.¹⁸

Fábio Ulhoa Coelho define muito bem o princípio da autonomia, esse princípio que abarca todo o ordenamento jurídico, e que, de acordo com o autor:

O princípio da autonomia da vontade significa que as pessoas podem dispor sobre os seus interesses, por meio de negociações com as outras pessoas envolvidas. Essas negociações, contudo, geram efeitos jurídicos vinculantes, se a ordem positiva assim o estabelecer: A autonomia da vontade, assim, é limitada pela lei.¹⁹

Para Alberto Xavier, a autonomia identificada por esse direito de liberdade econômica, de livre iniciativa ou de liberdade de empresa tem como corolário o princípio da liberdade de contratar, que é também um direito fundamental.²⁰

Nesse aspecto parece não haver tanta divergência entre a doutrina, especialmente entre Alberto Xavier e Marco Aurélio Greco, pois este também defende a autonomia do indivíduo, nos seguintes termos:

[...] o ordenamento constitucional consagra uma liberdade para o cidadão e o chamado planejamento tributário surge a partir da ideia de exercício de uma liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo legalmente possível.²¹

¹⁷ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 118-119.

¹⁸ Ibidem, p. 124.

¹⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, volume 1. ed. 19. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 27.

²⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 31.

²¹ GRECO, 2004, p. 109.

Contudo, essa liberdade não é irrestrita, ainda mais quando o assunto é autonomia do contribuinte para organizar os seus negócios com fins de redução da carga tributária.

Ressalta Greco que, em princípio, é necessário saber “se a simples existência da liberdade é suficiente para justificar qualquer substituição ou montagem jurídicas ou se o ordenamento impõe limites ao seu exercício.”²²

Mesmo assim, desse princípio conclui-se que os indivíduos possuem liberdade para montar seus negócios até o limite da legalidade, ou seja, será permitido o que não for expressamente proibido por lei.

b) Princípio da legalidade e da tipicidade

O sistema tributário brasileiro é regido principalmente por dois princípios fundamentais expressos na Constituição Federal. São os princípios de estrita legalidade e da tipicidade fechada, que se originam da reserva absoluta da lei formal tributária.

Na medida em que a lei é a única defesa real do contribuinte, não pode ser ela interpretada a favor da pessoa jurídica mais poderosa, objetivando elasticidade hermenêutica maior para beneficiar as conveniências exegéticas do Estado.²³

O princípio da legalidade determina que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei” (art. 5º, II, da CRFB/1988).

De acordo com Luciano Amaro a lei deve ser exaustiva no momento de criação dos tributos. Conforme explica o autor paulistano:

A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.²⁴

²² GRECO, 2004, p. 109.

²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito tributário interpretado**: pareceres. Belém: Cejup, 1985, p. 21-44.

²⁴ AMARO, 2010, p. 134.

Nesse sentido, o princípio da legalidade é de extrema importância para o Direito Tributário, pois todas as hipóteses que, tornando-se fatos venham a ser tributadas, devem estar previstas na lei, afim de evitar a discricionariedade do Estado na hora de arrecadar seus tributos.

Isso significa que a legalidade tributária exige que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes do fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido, observando a situação concreta que venha espelhar a hipótese de incidência descrita na lei.²⁵

Tal princípio segue a linha de que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado se não em virtude de lei, no intuito de salvaguardar a segurança jurídica e os ideais de justiça. Sem dúvida, esse princípio é uma garantia individual do cidadão expressa no inciso I do art. 150 da Constituição Federal.

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres adverte que a legalidade deve estar em equilíbrio com outros princípios constitucionais, especialmente os vinculados à ideia de justiça, como a capacidade contributiva.²⁶

No que concerne ao princípio da tipicidade, entende-se que as leis que criam os tributos são inegavelmente taxativas. Isto é, para que surja uma obrigação tributária, é necessário que no mundo real correspondam, em todos os elementos, às hipóteses de incidência descritas em lei.

Além disso, Alberto Xavier traduz a importância desse princípio para não existir uma invasão de competência entre o Legislativo, Executivo e Judiciário, pois quando as leis tributárias abrem possibilidades para várias interpretações, cada um vai interpretar da maneira que melhor lhe convir, gerando instabilidade nas relações jurídicas, conforme suas palavras:

O princípio da tipicidade da tributação encontra-se estreitamente relacionado não só com o princípio da segurança jurídica, mas também com o princípio da separação de poderes, enquanto determina regras quanto à formulação das leis, tendo em vista impedir que a função legislativa do Poder Legislativo (ao qual foi constitucionalmente atribuída a competência exclusiva quanto à criação e aumento de tributos) possa vir a ser exercida, ainda que de modo indireto ou oblíquo, pelo Poder Executivo e pelo Poder Judiciário.²⁷

²⁵ AMARO, 2010, p. 134.

²⁶ TORRES, 2010, p. 107.

²⁷ XAVIER, 2002, p. 26.

Sobre esses princípios existe uma grande discussão doutrinária, pois muitos autores discordam que a lei teria a viabilidade de tributar todas as possibilidades de incidência. Para os autores que defendem esse pensamento, as normas tributárias devem ser aplicadas levando em consideração princípios como o da capacidade contributiva e da isonomia.

Transcreve-se abaixo a posição de Ricardo Lobo Torres, retirada da do livro de Alberto Xavier, no qual Torres afirma:

Do princípio da tipicidade não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade do total fechamento das normas tributárias da adoção de enumeração casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. A norma do Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos que são abertos por definição.²⁸

Portanto, para uma parte da doutrina, o princípio da tipicidade não pode ser interpretado restritivamente, pois é impossível ao legislador prever todos os fatos geradores de possíveis obrigações tributárias.

c) Princípio da capacidade contributiva e da isonomia

O princípio da capacidade contributiva está implícito no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal.²⁹ Segundo esse princípio, sempre que possível os impostos serão pessoais, e as alíquotas graduadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Significa dizer que o princípio da capacidade contributiva é uma advertência dirigida ao legislador para que, sempre que ele for criar um imposto, este deve ser pessoal. Até mesmo porque, nas palavras de Luciano Amaro, “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.”³⁰

²⁸ XAVIER, 2002, nota de rodapé p. 28.

²⁹ Art. 145 § 1º da CRFB/1988 – “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

³⁰ AMARO, 2010, p. 162.

Esse autor entende que tal princípio busca proteger o contribuinte, para que não seja tributado de maneira extremamente superior aos seus rendimentos e prejudique seus direitos fundamentais de subsistência ou livre exploração de sua empresa, transcreve-se do seu livro:

Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.³¹

Além disso, o princípio da isonomia encontra-se intimamente ligado com o princípio da capacidade contributiva, sobre o tema assevera Amaro:

[...] ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.³²

A respeito da isonomia, ressalta-se que ela não se estuda de forma dissociada da isonomia genérica. A isonomia genérica é inaugural, prevista no art. 5º da CRFB, que diz que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

É deste postulado genérico que se insculpiu o princípio da isonomia tributária. Portanto, deve-se descobrir parâmetros para identificar os iguais e os desiguais que sofrerão a incidência do tributo, uma vez que o tributo deve ser pago por todos os contribuintes de modo isonômico.

Tal princípio encontra fundamento no artigo 150, II da Constituição Federal³³. De acordo com esse inciso, é proibido o tratamento tributário desigual a

³¹ AMARO, 2010, p. 162.

³² Ibidem, p. 163.

³³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

contribuintes que se encontram em situação de equivalência. Mas como descobrir qual é a situação de equivalência?

Para isso, faz-se necessário uma interpretação objetiva do fato gerador do tributo, o que significa que sempre deve se interpretar de modo objetivo para aquele que realiza o fato gerador do imposto sobre a renda ou o fato gerador do IPVA, por exemplo.

No caso, é irrelevante saber qual a pessoa que auferiu renda ou qual a pessoa que é proprietária de um veículo automotor. Os aspectos externos do fato gerador não são importantes para esse princípio. Igualmente, não importa a capacidade civil do agente naquela atividade geradora do campo de imposição tributária. Portanto, iguais são aqueles que realizam o fato gerador do tributo.

Os princípios da isonomia e da capacidade contributiva vão ser argumentos utilizados para defender o pensamento de Marco Aurélio Greco, no que se refere ao planejamento tributário à luz dos princípios constitucionais. Pois, para esse autor, o planejamento tributário fere o princípio da isonomia, não apenas quando se cobra tributo de quem não deveria ser cobrado (cobrar de quem não tem capacidade contributiva), como também quando não é cobrado tributo de quem deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar quem deveria ser alcançado.³⁴

Entende-se daí que o Fisco realiza um jogo de soma zero, ou em outras palavras, a Receita sai em busca de tributos, caso ela não consiga arrecadar onde deveria, toda a população vai ter que pagar um pouco a mais para cobrir a economia que algumas pessoas conseguiram por meio do planejamento.

d) Princípio da proibição de analogia e o princípio da segurança jurídica

A possibilidade de analogia no direito tributário está disposta no inciso I, do artigo 108 do CTN.³⁵ Diz-se que a analogia consiste em ampliar o sentido da norma para além dos limites da literalidade do texto de tal maneira que vá envolver daquela norma tributária fatos não literalmente previstos, mas que devido às

³⁴ GRECO, 2004, p. 13.

³⁵ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia;

circunstâncias são semelhantes, em termos de tributação, aos fatos expressamente previstos.

Nesse caso, a norma tributária amplifica o sentido literal para atingir um fato não previsto originalmente naquela hipótese de incidência.

Sacha Calmon Navarro Coêlho enumera quatro pressupostos da integração analógica:

- a) a existência comprovada de uma lacuna na lei;
- b) a semelhança do caso previsto ao caso não previsto (no plano dos fatos);
- c) a inexistência de limites intrínsecos; e
- d) a ausência de proibição para o uso da analogia, (no plano do ordenamento jurídico).³⁶

O professor Alberto Xavier refuta a aplicação analógica da norma tributária ao argumento de que ela estaria ferindo o princípio da tipicidade. Para Xavier, é “incompatível com o Estado de Direito a tributação pelo Poder Executivo fundada em analogia”.³⁷

No tocante a segurança jurídica, nota-se que os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação constituem uma garantia individual e que, basicamente, desses princípios decorre o princípio da segurança jurídica. Este diz respeito ao fato de que as pessoas sujeitas ao ordenamento não podem sofrer ato arbitrário da administração pública.

Para que esse ato arbitrário não venha a ocorrer é necessário, então, que os atos sujeitos à tributação sejam expressos em um catálogo taxativo de tributos.³⁸

Especialmente sobre a segurança jurídica no direito tributário, interessa apresentar o ensinamento de Marilene Talarico Martins Rodrigues (2005, p. 257):

³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**: (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 144.

³⁷ XAVIER, 2002, p. 152.

³⁸ Ibidem, p. 111.

O princípio da segurança jurídica em matéria tributária assegura a tranqüilidade constitucional que o Estado de Direito procura garantir com a positivação do sistema. É assim traduzido pela certeza das obrigações tributárias com que terá que arcar como membro da sociedade; o contribuinte tem o direito assegurado de que não será surpreendido pela atuação dos poderes públicos além das competências e segundo as normas constitucionais definidas. A transgressão dos limites constitucionais dos poderes públicos determinaria a quebra de confiança no direito e no que o sistema posto estatui.³⁹

Tais autores, em verdade, desvendaram que a lei serve como único recurso de defesa do contribuinte e, que, só haverá segurança jurídica quando o contribuinte souber exatamente quando surgirá uma obrigação tributária e o seu dever de recolher o tributo.

Obviamente quando existe essa subjetividade na aplicação da norma tributária, o reflexo é a incerteza e a instabilidade nas relações jurídicas entre o Fisco e o contribuinte.

A título de exemplo observa-se, ainda, os casos em que um ato praticado por determinado contribuinte é tributado, enquanto o mesmo ato, praticado por outro contribuinte pode ser protegido.

Sobre este aspecto, Marco Aurélio Greco rebate que essa possível insegurança diante da subjetividade da tributação ocorre porque não existem duas pessoas nem duas situações absolutamente iguais, e por isso, o debate deve deslocar-se para o caso concreto.⁴⁰

À vista disso, as provas apresentadas vão ser fundamentais para definir se um planejamento tributário foi evasivo ou elisivo, diferenciação entre esses dois institutos que será explicado no próximo tópico.

³⁹ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT, 2005. p. 211-265. Pesquisas Tributárias. Nova Série, v. 11. Retirado da Revista CEJ, Brasília, Ano XIII, n. 46, p. 113-119, jul./set. 2009. Disponível no link: (<https://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/1087/1288>). Acesso em 09/04/2015.

⁴⁰ GRECO, 2004, p. 114.

1.4. Elisão e evasão fiscal

Dois efeitos decorrem do planejamento, são eles: elisão fiscal como sendo o encadeamento de atos planejados pelo contribuinte que visam atrasar ou evitar a ocorrência do fato gerador de determinado tributo por meios lícitos e, evasão tributária, que significa o encadeamento de condutas ilícitas ou manipulação do fato gerador do tributo e é tipificada, sendo considerada um crime de sonegação fiscal.

Embora existam várias definições dentro da elisão e da evasão fiscal, como por exemplo elisão abusiva, evasão ilícita e, também, não exista um consenso no uso dessas nomenclaturas, procura-se aqui debater os dois institutos utilizando conceitos mais genéricos, sem aprofundar muito na denominação utilizada por cada autor.

Inicialmente, então, quando se fala em elisão fiscal, diz-se que ela decorre dos efeitos a partir da adoção de condutas lícitas que permitam a organização tributária da forma mais econômica.

Ou seja, na elisão fiscal os meios utilizados serão sempre lícitos. Sendo assim, será lícita toda conduta que busque a economia de impostos, desde que essa conduta não seja vedada pelo legislador.

Para Marco Aurélio Greco, o planejamento e a elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferenciam-se, no entanto, apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos.⁴¹

Portanto, aqui cabe destacar três características do planejamento tributário que se aplicam a elisão fiscal. O primeiro é o referente à licitude. Não podemos considerar elisão fiscal se o contribuinte reduziu a sua carga tributária por meio de atos ilícitos.

Em segundo lugar, analisa-se o critério cronológico: a ação ou omissão do contribuinte feita para diminuir a quantidade de imposto devida após o surgimento da obrigação tributária não será considerada elisão fiscal e sim evasão fiscal.

Do ponto de vista do contribuinte há uma linha tênue entre elisão e evasão. Nesse aspecto o fato gerador é a linha divisória entre evasão e elisão. Sobre o caráter temporal argumenta Greco:

⁴¹ GRECO, 2004, p. 74.

[...] os atos do contribuinte que implicassem redução da carga tributária deveriam ser realizados antes da ocorrência do fato gerador, pois se posteriores, surgiriam quando já nascida a obrigação tributária ou, quando menos, a situação jurídica positiva do Fisco que o autoriza a agir no sentido da respectiva cobrança.⁴²

Mas essa distinção meramente temporal não é completa, pois muitas vezes a fraude pode ocorrer antes do fato gerador.

Em terceiro lugar, a elisão fiscal não pode caracterizar-se pela conjuntura de atos ou negócios jurídicos praticados por meio de simulação e/ou dissimulação, fraude, abuso de direito e outros. Especialmente a respeito desses institutos será destinado o capítulo II do presente trabalho.

Onofre Alves Batista Júnior enumera os seguintes requisitos para a hipótese de elisão fiscal: processos jurídicos lícitos, obtenção de redução ou eliminação da carga tributária e um resultado econômico equivalente a outro mais oneroso sob o ponto de vista fiscal.⁴³

Em suma, a elisão reveste-se por meio de atos ou negócios praticados pelo agente com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos análogos, no entanto não descrita ou tipificada na lei como hipótese de incidência tributária.⁴⁴

Por outro lado, a evasão fiscal decorre da prática de condutas ilícitas cujo resultado é a redução da carga tributária. Nesse caso, normalmente os atos são praticados após ocorrido o fato gerador. Qualquer ato praticado pelo contribuinte, portanto, será no intuito de evadir-se do cumprimento de uma obrigação já existente.

Na evasão empregam-se meios ilícitos como fraude, sonegação e simulação. Tanto a evasão quanto a elisão possuem a mesma finalidade, que é reduzir a carga tributária, todavia só a elisão é permitida pelo ordenamento jurídico brasileiro. Dentro da linha tênue que separa elisão e evasão, Hermes Marcelo Huck constata que:

⁴² GRECO, 2004, p. 104.

⁴³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 27.

⁴⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional**. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 12.

Elisão e evasão corporificam a tênue distinção – ou a pouco precisa fronteira – entre o planejamento tributário lícito e a sonegação criminosa. O estudo desses conceitos trilha pelos caminhos da liberdade de que deve dispor o contribuinte, protegido pelos princípios da legalidade e da tipicidade, para organizar seus negócios da forma tributariamente mais econômica.⁴⁵

Contudo, o próprio autor adverte que se a elisão tem fundamento no princípio da legalidade, ela certamente viola o da capacidade contributiva, pois o contribuinte acaba por alcançar finalidade econômica idêntica, sem sujeitar-se à tributação originalmente prevista para aquela finalidade.⁴⁶

Marco Aurélio Greco discorre que na elisão “o foco de análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo; por isso, sua análise envolve debate sobre os temas da capacidade contributiva, da isonomia etc.”⁴⁷

Por fim, com base em Rubens Gomes de Sousa, Alfredo Augusto Becker e Gilberto de Ulhôa Canto, Luciano Amaro bem conceitua os institutos da evasão e elisão fiscal ao afirmar que:

Saber se, em determinada situação ocorreu evasão ou elisão depende, em suma, do exame das circunstâncias do caso. Nessa linha insere-se a lição de Rubens Gomes de Sousa, secundado por Alfredo Augusto Becker e Gilberto de Ulhôa Canto, entre outros, para distinguir, concretamente, os casos de economia legal de imposto e de evasão fraudulenta. Segundo ele, deve-se verificar se o indivíduo evitou a *ocorrência do fato gerador* (com uso dos meios formais que tenha engendrado) ou se ocultou (disfarçou, mascarou) o *fato (gerador)* efetivamente ocorrido, mediante o emprego de certos instrumentos formais que não retratem os fatos reais. No primeiro caso, ter-se-ia a economia lícita de tributo; no segundo, a evasão fraudulenta.⁴⁸

Divergências conceituais à parte, existe certo consenso no sentido de que elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos, e evasão fiscal à sonegação ou simulação (que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação).

⁴⁵ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional**. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.), 1998, p. 11.

⁴⁶ Ibidem, p. 13.

⁴⁷ GRECO, 2004, p. 75.

⁴⁸ AMARO, 2010, p. 260-261.

1.5. Norma geral antielisiva

Dentro ainda da noção introdutória do planejamento tributário será tratada a tentativa do governo de editar uma norma geral antielisiva, por meio da Lei Complementar n. 104/2001.

Essa lei introduziu no ordenamento jurídico o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Observa-se que, segundo a lei, a autoridade poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

No entanto, após quase 15 anos de promulgação da Lei Complementar 104/2001, ainda não há uma regulamentação específica em lei ordinária. Em tese, essa regulamentação explicaria quais seriam os limites objetivos e subjetivos utilizados para desconsiderar os atos ou negócios praticados pelo contribuinte, bem como, serviria para determinar como seria feita a avaliação de validade de um planejamento tributário.

O governo bem que tentou regulamentar esse parágrafo único por meio da Medida Provisória n. 66/2002, mas tal medida acabou não prosperando. Houve uma tentativa de identificar o que é simulação e os casos passíveis de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, só que a medida provisória perdeu a eficácia e acabou não tendo mais vigência.

A partir daí várias decisões começaram a surgir em favor da medida provisória. Um tributarista que lidera esse movimento que procura produzir uma interpretação que o respalde, é Marco Aurélio Greco.

Uma polêmica, bem atual, é saber se a aplicação dessa norma (parágrafo único do artigo 116 do CTN) é restritiva ou extensiva. Ou seja, poderia um agente do Fisco, à seu juízo, ir até uma empresa, analisar a operação e desconstituir um ato praticado, sendo que o ato era juridicamente válido, lícito?

Nessa linha de raciocínio, Luciano Amaro argumenta que “não tem a autoridade administrativa o *poder de decidir*, no caso concreto, se o tributo é devido ou quanto é devido. A obrigação tributária é uma decorrência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto”.⁴⁹

Em outras palavras, não é porque houve uma fiscalização e o fiscal não concordou com o ato realizado pelo contribuinte que pode a autoridade desconsiderar tudo que foi feito e o contribuinte ainda correr o risco de ser multado.

É para evitar esses casos que devem ter eficácia os princípios da tipicidade e o da legalidade. As hipóteses de tributação são todas enumeradas pela lei, não seria crível a desconsideração de ato praticado e imposição de outra tributação que não taxativamente prevista em lei ou até mais gravosa, a menos que o fiscal consiga provar que o ato foi simulado.

Isso posto, verifica-se que essa norma trouxe no primeiro momento um grande debate. O parágrafo único do artigo 116 do CTN acabou impondo uma limitação positiva e uma negativa.

Positiva porque, a partir de sua inclusão no ordenamento positivo, o sujeito passivo não fica sem critério algum sobre o poder do Fisco. E negativa porque não há regulamentação e, neste caso, não há critérios para que aja desconsideração.

Essa limitação negativa apresenta uma insegurança, pois se não há critério para que aja desconsideração de determinado ato do contribuinte, fica ele sem saber o que pode e o que não pode fazer.

Mas, em que pese haver discussões sobre a constitucionalidade desse parágrafo e a inexistência de regulamentação específica, o que se tem hoje é que o contribuinte que visa a redução da sua carga tributária utilizando atos lícitos que reduzam ou evitem ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, corre um grande risco de ser tributado.

Outro grande problema refere-se a até onde pode ir a interpretação das normas tributárias. Conforme Onofre Alves Batista Júnior, não deve-se apenas observar os estritos termos do dispositivo, ser apegados à letra da lei e, sim, buscar o significado desse dispositivo, a cláusula geral antielisão deve ser

⁴⁹ AMARO, 2010, p. 134.

interpretada de forma teleológica, pois todo direito é finalista, toda fonte existe para atingir fins e objetivos sociais.⁵⁰

Como se vê, essa visão acaba por ofender princípios como o da tipicidade e o da segurança jurídica, mas leva em conta os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Visão essa criticada fortemente por Alberto Xavier, o qual afirma, com uma ponta de ironia:

Bem vistas as coisas, a tributação com base em cláusula antielisiva é, em suma, uma “tributação psicanalítica” pela frustração de um desejo de que o contribuinte tivesse escolhido o caminho alternativo mais oneroso.⁵¹

Com isso, vários autores começaram a escrever sobre qual deveria ser a interpretação correta para caracterizar a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com a finalidade de economizar tributos.

Surge então a necessidade de caracterizar e definir os atos e os negócios jurídicos praticados, que poderão ou não ser protegidos pelo ordenamento brasileiro e que, por isso, terão ou não eficácia perante o Fisco. Este o objetivo do próximo capítulo.

⁵⁰ BATISTA JÚNIOR, 2002, p. 231.

⁵¹ XAVIER, 2002, p. 152.

2. SIMULAÇÃO – DISSIMULAÇÃO – ABUSO DE DIREITO – ABUSO DE FORMA – FRAUDE À LEI E NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

Assim como em diversos institutos do direito, o planejamento tributário nem sempre foi concebido da mesma forma ao longos dos anos. Daí a importância de analisar as fases do debate sobre o planejamento tributário.

Na medida em que a liberdade do contribuinte de organizar seus negócios não é absoluta, a doutrina procurou limitar a aplicação desse direito, interpretando-o, também, em relação as patologias dos negócios jurídicos que invalidariam o planejamento.

Nesse aspecto, Luciano Amaro ressalta a inconciliável polêmica que nasce para definir a linha divisória da elisão e da evasão fiscal:

[...] os autores passam a polemizar inconciliavelmente quando alguns buscam estabelecer a linha divisória entre caminhos que poderiam, sem maiores questionamentos, ser percorridos com *economia de imposto legítima* e aqueles cuja utilização (também com o mesmo fim de pagar menos ou nenhum imposto) já seria *abusiva, ilegal*, e, portanto, insuscetível de produzir o efeito querido pelo indivíduo.⁵²

Por isso, surge a necessidade de tratar alguns vícios dos negócios jurídicos que a doutrina estabelece e que tendem a ser desconsiderados pelo Fisco no momento da cobrança do tributo.

Sabe-se que o planejamento tributário só pode ser realizado antes da ocorrência do fato gerador e da obrigação tributária. Além disso, não é considerado planejamento tributário válido (elisão fiscal) aquele realizado por meios ilícitos. Mas, a questão que aparece neste momento é essa: caso o contribuinte realize um negócio lícito, poderá tal negócio ser desconsiderado e tributado?

Dentro do limite entre a liberdade do contribuinte e as teorias do negócio jurídico, Marco Aurélio Greco adotou como perspectiva de estudo identificar três grandes fases⁵³ pelas quais passa o debate do planejamento tributário:

Na primeira, de cunho eminentemente individualista e liberal, o contribuinte teria liberdade absoluta e ilimitada para realizar quaisquer negócios jurídicos, salvo o vício da simulação.

⁵² AMARO, 2010, p. 256.

⁵³ GRECO, 2004, p. 115.

Na segunda, contata-se que viciam o negócio jurídico não apenas a simulação, mas outras patologias, como o abuso de direito e a fraude à lei, de modo que o planejamento estará contaminado também quando estas ocorrem.

Por fim, Greco defende que na terceira fase deve-se observar o relacionamento entre contribuinte e Estado à luz dos princípios e objetivos que a Constituição consagra, especialmente em relação ao princípio da capacidade contributiva e da isonomia. Este terceiro momento não será objeto de análise deste capítulo, uma vez que os princípios constitucionais já foram tratados no capítulo anterior.

Isto posto, de agora em diante serão tratadas as circunstâncias em que o meio utilizado pelo contribuinte é ou não lícito e, será ou não válido, na perspectiva da doutrina, das leis fiscais e do sistema tributário brasileiro.

2.1. Simulação/dissimulação

A primeira parte do debate, na visão de Greco, caracteriza-se pela defesa de uma ampla liberdade do contribuinte de poder organizar seus negócios salvo por meio de negócios simulados. Seria, então, um típico caso de elisão fiscal, pois o contribuinte agiria antes do fato gerador, realizaria apenas atos lícitos e sem simulação.

Essa visão tende a dar força para a ideia dos princípios da legalidade estrita e da tipicidade, pois tudo o que não é expressamente proibido no texto legal é considerado permitido e pode ser utilizado pelo contribuinte para escapar da incidência da norma tributária.

Importante ressaltar de início que, embora não seja pacífico esse entendimento na doutrina, parte-se do pressuposto de que o fato gerador já tenha efetivamente ocorrido, uma vez que só nessa hipótese pode-se cogitar a possibilidade de ele ter sido objeto de práticas simulatórias/dissimulatórias.

Isso porque, após ocorrido o fato gerador, não se estaria mais diante de um caso de elisão fiscal, nem mesmo de um planejamento tributário válido. Estaria, em verdade, diante de um crime de evasão e sonegação fiscal, esta última regulada pela Lei n. 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, dividindo-os em crimes praticados por particulares e por funcionários públicos. A sonegação

fiscal consiste na ocultação do fato gerador com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei.⁵⁴

Em outras palavras, com a ocorrência do fato gerador, surge também a obrigação tributária do contribuinte de pagar determinado tributo. Consequentemente, o que é realizado para diminuir o valor do tributo após esse momento configura-se crime contra a ordem tributária.

Após essa breve consideração, retoma-se ao conceito de negócio jurídico simulado. Para isso, faz-se necessário buscar o conceito de simulação no Direito Privado, especificamente no parágrafo único do artigo 167 do Código Civil, o qual dispõe que:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O referido artigo prevê quando haverá simulação e apresenta taxativamente hipóteses autorizadoras da desqualificação de atos ou negócios jurídicos simulados.

Segundo Alberto Xavier a simulação “é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros”.⁵⁵

Roque Antonio Carrazza cita a conclusão de Francesco Ferrara ao verificar que na simulação faz-se necessário: a) divergência intencional entre a vontade e a declaração; b) pacto simulatório; e propósito de enganar terceiros.⁵⁶

Com efeito, Luciano Amaro apresenta da seguinte maneira um caso concreto de simulação:

⁵⁴ TORRES, 2010, p. 330.

⁵⁵ XAVIER, 2002, p. 52.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 541.

As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Ou, ao contrário, querem este contrato, e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago.⁵⁷

Alguns autores, para fins tributários, utilizam a expressão “simulação fiscal”, pois essa ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação.⁵⁸

Nesse sentido, Alberto Xavier conclui que na simulação fiscal “o fenômeno enganatório pode incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária: o fato gerador, base de cálculo ou sujeito passivo.”⁵⁹

Como caso típico de simulação em relação à base de cálculo tem-se o caso do indivíduo que simula um contrato de prestação de serviços para gerar a dedução de uma despesa em matéria de imposto de renda, quando, na verdade, tal prestação de serviço nunca foi realizada ou sequer pretendida pelas partes.

Com relação à simulação quanto ao fato gerador, Xavier apresenta o exemplo da doação que é tributada e, por isso, ao invés da doação, as partes celebram um contrato de compra e venda com posterior perdão da dívida sobre o preço.

Por fim, a simulação quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária refere-se a interposição fictícia de pessoas (laranjas) na relação jurídica. Por exemplo, quando a lei estabelece maior tributação às operações realizadas com empresas coligadas ou controladas e, à vista disso, opta-se por realizar o negócio com empresa aparentemente independente, mas efetivamente é realizado com empresas interligadas.

Não obstante, a doutrina diferencia a simulação em absoluta e relativa. Na simulação absoluta duas pessoas de comum acordo praticam o negócio falso quando na verdade elas não queriam praticar negócio jurídico nenhum.⁶⁰

É o caso já mencionado da simulação quanto à base de cálculo, onde o contribuinte realiza um contrato de prestação de serviços apenas para reduzir a base de cálculo do imposto de renda.

⁵⁷ AMARO, 2010, p. 257.

⁵⁸ XAVIER, 2002, p. 53.

⁵⁹ Ibidem, p. 56.

⁶⁰ Ibidem, p. 53.

Por outro lado, Xavier explica que a simulação relativa diz respeito ao momento que "as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições."⁶¹

É o que ocorre na doação disfarçada de empréstimo, com concomitante renúncia do credor, ou também, com a venda para ocultar doação em pagamento.

A simulação relativa é conhecida como dissimulação, ela é mais complexa porque na verdade existem dois negócios jurídicos. O negócio jurídico aparente (simulado) e o negócio jurídico oculto (dissimulado). O negócio simulado é o falso que não é desejado, e o dissimulado é o que efetivamente as partes queriam realizar.

No entanto, para Luciano Amaro não se distingue simulação de dissimulação. Segundo esse autor:

Não se argumente que *dissimulação* é diferente de *simulação*; e, por isso, o legislador talvez tenha querido dizer algo mais. Quando se fala em *simulação*, refere-se, como objeto dessa ação (de dissimular), uma situação de *não incidência*. Já ao falar de *dissimulação*, ao contrário, a referência objetiva é a uma situação de *incidência*. Dissimula-se o positivo (ocorrência do fato gerador), simulando-se o negativo (não ocorrência do fato gerador).⁶²

Divergências conceituais à parte, o problema realmente toma evidência quando Marco Aurélio Greco argumenta que a simulação não estaria no plano da vontade, mas sim no plano da causa do negócio.⁶³

Greco procura desconstruir a visão clássica do negócio jurídico simulado ao explicar que a perspectiva de análise deve ser outra, deve-se descobrir os motivos que levam à realização do negócio e às suas razões.

Sendo assim, inicia-se alguns questionamentos do porquê o contribuinte ter agido de determinada forma ou outra, tal como surgem dúvidas sobre a razão econômica do negócio realizado.

Segundo Greco, desta perspectiva "pode-se chegar à conclusão de o negócio ser simulado se o motivo não existir, ou for incompatível com o núcleo do

⁶¹ XAVIER, 2002, p. 53-54.

⁶² AMARO, 2010, p. 264.

⁶³ GRECO, 2004, p. 169.

negócio adotado ou se existir uma inadequação entre motivo real e motivo aparente”.⁶⁴

Mesmo assim, a doutrina é pacífica no entendimento de que tanto na simulação absoluta, quanto na simulação relativa, o contrato simulado é nulo ou anulável, porque não corresponde à vontade real das partes.

Logo, uma vez comprovada a simulação, a autoridade fiscal pode determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, ao invés daqueles que seriam produzidos pelo negócio aparente na forma simulada.

Novamente, como exemplificação do que foi dito, utiliza-se o exemplo de Luciano Amaro de doação ao invés da compra e venda:

Se, por exemplo, as partes simularam uma doação quando, na verdade, houve compra e venda, o Fisco tem o direito de, apurando que ocorreu *pagamento de preço*, de modo disfarçado, dar ao caso o tratamento tributário de compra e venda, e não o que corresponderia ao negócio simulado (doação).⁶⁵

No entanto, em todos os casos de simulação e dissimulação, o Fisco precisaria demandar judicialmente a anulação do ato simulado para lançar o tributo que incidiria sobre o negócio real. Esse é o entendimento de Carrazza. Segundo este:

Uma coisa, porém, precisa ficar definitivamente assentada: o Fisco não pode conhecer diretamente da simulação, declarando, *de ofício*, o defeito do ato jurídico e tributando – pelo lançamento ou pelo auto de infração – a realidade oculta pela aparência enganosa. Precisa, para tanto, valer-se do Poder Judiciário, aguardando o trânsito em julgado da decisão que declare a invalidade deste mesmo ato jurídico.⁶⁶

Isto é, a desconsideração do negócio jurídico simulado ou dissimulado tem que ser fundamentada e precisa, necessariamente, ser observado o direito ao contraditório.

Por fim, percebe-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN menciona à prática de atos dissimulatórios (simulação relativa). Nessa perspectiva, alguns poderiam pensar que a simulação absoluta não seria objeto de desconsideração

⁶⁴ GRECO, 2004, p. 169 – 170.

⁶⁵ AMARO, 2010, p. 259-260.

⁶⁶ CARRAZZA, 2012, p. 542.

pelo agente do Fisco. Porém, a maioria dos doutrinadores, dentre eles Alberto Xavier, entende que não teria sentido a norma abranger apenas os casos de simulação relativa e que houve apenas um equívoco redacional.

Ainda sobre o parágrafo único do art. 116 do CTN, uma crítica bastante pertinente diz respeito aos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, procedimentos esses que até hoje não foram estabelecidos.

Para Carrazza fica claro que, enquanto esta lei ordinária não for editada, as autoridades fiscais estariam impedidas de desconsiderar o ato ou negócio que entendam haver simulação.⁶⁷

Em que pese haver uma resistência na aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, o entendimento majoritário é o de que a simulação/dissimulação contamina o planejamento tributário do contribuinte e não tem eficácia perante o Fisco.

2.2. Abuso de direito

A figura do abuso de direito trata de um limite do exercício do direito, refere-se a um direito subjetivo que o contribuinte possui, desde que sua aplicação não ultrapasse as balizas da boa fé, bons costumes e outras estabelecidas no artigo 187 do Código Civil.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

No momento que o agente (contribuinte) ultrapassa a divisa estalecida nesse artigo, o direito é visto como forma abusiva e passa a ser um ato ilícito.

Sabe-se que o planejamento tributário não pode ser realizado por meio de atos ilícitos, pois dessa forma não se estaria mais no campo da elisão fiscal. Nesse viés Marco Aurélio Greco explica que:

⁶⁷ CARRAZZA, 2012, p. 544.

Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária é muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão.⁶⁸

Portanto, o uso do direito é razoável desde que esteja dentro dos quatro limites estabelecidos: boa-fé, bons costumes, fim social e econômico. Ultrapassados qualquer um, o exercício de direito se torna abusivo e, portanto, ato ilícito.

Isso ocorre, por exemplo, no caso da empresa que reitera várias vezes a incorporações de outras empresas somente para aproveitar o prejuízo fiscal.

Nota-se que a incorporação de uma empresa por outra é considerada um ato lícito. O problema está justamente nessa reiteração de incorporações com o fim único e exclusivo de diminuição da carga tributária.

Heleno Tôrres bem explica o surgimento do instituto do abuso de direito nos seguintes termos:

A conduta ilícita é tipificada caso a caso, com a respectiva atribuição de sanções, segundo os cálculos de valores do ramo jurídico em questão. Neste caso, temos um sistema “fechado”, na medida em que não são admitidos ilícitos diversos daqueles previstos.

[...]

Contudo, a técnica jurídica foi observando que condutas *permitidas*, configuradas especialmente no exercício de direitos subjetivos, também detinham potencialidade para causar danos a terceiros, numa espécie de uso além do quanto a razoabilidade e a expectativa social concebiam. Do uso ao abuso, portanto.⁶⁹

Cumprе ressaltar que para o Direito Tributário diferencia-se o conceito de ato ilícito tradicionalmente conhecido e previsto no artigo 186 do Código Civil⁷⁰.

Isso porque esse conceito requer que a conduta seja antijurídica, ou seja, contrária ao direito e que, além disso, o agente tenha culpa. Culpa no sentido de uma conduta irresponsável do agente, do agente faltar um dever de cuidado objetivo, praticar algo com negligência, imprudência ou imperícia.

⁶⁸ GRECO, 2004, p. 184.

⁶⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada simulação elusão tributária**. São Paulo: R. dos Tribunais, 2003, p. 334.

⁷⁰ Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

O abuso do direito não é qualificado pela ilegalidade, pois, em tese, não há qualquer ilegalidade, é qualificado pela ilegitimidade da conduta, porque o agente não viola formalmente uma norma, ele viola materialmente os limites éticos do ordenamento jurídico.

Nesse ponto surge um grande debate na desconsideração dos negócios ou atos praticados pelo contribuinte no planejamento, pois se o princípio da legalidade prevê que “tudo aquilo que não é proibido é permitido”, a frase perde seu significado ao aplicar a teoria do abuso de direito.

Além disso, há uma grande preocupação para a doutrina que defende o princípio da legalidade estrita. Porque, na medida em que quem qualifica o ato ilícito tradicional é o legislador por meio da lei, quem qualifica o abuso de direito é o julgador no caso concreto, ou seja, em um primeiro momento o agente do Fisco.

Posto isto, pode-se entender o abuso de direito como uma tributação por meio de uma cláusula geral, o que é muito perigoso em se tratando de vontade do Estado de arrecadar em face dos direitos do contribuinte.

Essa interpretação do abuso de direito no planejamento tributário ganha força a partir da análise dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Com isso, esse instituto também passa a ser considerado como limite do direito de auto-organização do contribuinte.

Um dos grandes defensores dessa interpretação é o professor Marco Aurélio Greco. Para esse autor, inibir a eficácia da norma tributária significa frustrar sua imperatividade e inibir a plenitude do princípio da capacidade contributiva e da isonomia. Ainda mais quando tais princípios buscam encontrar um equilíbrio das previsões legais, visando a construção de uma sociedade solidária.⁷¹

Por outro lado, Luciano Amaro rebate essa visão de Greco ao argumentar que o indivíduo ficaria impedido de invocar o seu direito de auto-organizar-se para escapar ao tributo, o que significaria a rejeição do único consenso que parece existir na matéria.⁷²

Neste ponto, observa-se que o agente do Fisco tem a possibilidade de desqualificar e requalificar os negócios privados desde que demonstre de forma

⁷¹ GRECO, 2004, p. 186.

⁷² AMARO, 2010, p. 258.

inequívoca que o ato foi abusivo, e que sua única ou principal finalidade foi reduzir o pagamento do imposto.⁷³

Em suma, pode ser que o contribuinte não pratique nenhum ato ilícito, realize apenas negócios permitidos no ordenamento e, mesmo assim, devido a esse excesso de realização dos negócios com a única intenção de reduzir a carga tributária, invalide o planejamento.

2.3. Abuso de forma

A utilização das formas jurídicas para obter a redução do imposto também passou a ser questionada por parte da doutrina. Por isso, quando se fala em abuso de forma, refere-se à outro limite do planejamento tributário.

O abuso de forma caracteriza-se pela adoção de estruturas negociais não adequadas aos pressupostos econômicos. Na concepção de Luciano Amaro:

O abuso de forma consiste na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento tributário mais oneroso.⁷⁴

Isto é, adota-se uma determinada forma para burlar a operação verdadeira. Ato contínuo, bem expõe Amaro ao notar o seguinte:

Veja-se que o foco do problema não é a *legalidade* (licitude) da forma, mas a “normalidade”, o que fere, frontalmente, os postulados da certeza e da segurança do direito. Sempre que determinada forma fosse adotada pelo contribuinte para implementar certo negócio, ele teria de verificar se aquele modelo é o que mais frequentemente se utiliza para a realização daquele negócio; o critério *jurídico* seria substituído pelo critério *estatístico*, e as variadas formas que o direito criou para instrumentar as atividades econômicas dos indivíduos seriam reduzidas a uns poucos modelos que fossem “validados” fiscalmente.⁷⁵

O argumento de desconsideração com fundamento no abuso de forma torna-se muito questionável, porque se estaria privando a liberdade de contratar do

⁷³ GRECO, 2004, p. 185.

⁷⁴ AMARO, 2010, p. 256.

⁷⁵ Ibidem, p. 257.

indivíduo. Além disso, inexistente um rol taxativo dos negócios jurídicos possíveis e seria impossível aferir em todos os casos descompasso entre conteúdo e forma.

Não confunde-se, entretanto, o erro de denominação ou erro de qualificação do negócio com abuso de forma ou simulação, pois esse erro não interfere no momento de avaliar os fatos. Retira-se da obra de Alberto Xavier a conclusão de Ferrara:

Às vezes, as partes atribuem ao contrato um nomen iuris que não corresponde à sua natureza, designando-o por ignorância ou equívoco, por uma falsa denominação. Esta não tem importância porque é regra usual de interpretação que deve atender-se à vontade real das partes, não as palavras e expressões empregadas sem propriedade.⁷⁶

A desconformidade entre a forma e o conteúdo significa que o negócio apresentado não corresponde a forma exibida, mas outro negócio travestido numa forma inadequada.

Seria uma manipulação externa do negócio jurídico, de maneira que o contribuinte utiliza uma forma exteriorizada diversa do seu conteúdo material.

No final, também, acaba sendo uma causa de invalidade muito subjetiva, porque é o agente no caso concreto que irá avaliar se o negócio realizado é anormal ou não.

Tanto Xavier como Amaro criticam a aplicação do abuso de forma. Para esses autores, sendo a forma utilizada pelo contribuinte lícita ela não pode ser considerada abusiva. Além disso, segundo Amaro:

[...] na ausência de disciplina legal específica, não cabe ao intérprete ou ao aplicador da lei ignorar a forma ou a estrutura jurídica utilizada e substituí-la por outra, fiscalmente mais onerosa, a pretexto de que ambas levam ao mesmo resultado econômico e, por isso, igual deve ser o tratamento tributário, desprezando a circunstância de a estrutura jurídica utilizada não ter previsão na norma de incidência.⁷⁷

Como exemplo, o autor argumenta que ninguém pode ser obrigado a utilizar a forma de compra e venda para transferir um imóvel para uma empresa, se o indivíduo tem o direito de utilizar outra forma lícita, que é a conferência do imóvel

⁷⁶ XAVIER, 2002, p. 37-38.

⁷⁷ AMARO, 2010, p. 262-263.

na integralização de capital da sociedade, operação essa que não estaria sujeita ao imposto de transmissão do imóvel.⁷⁸

Não é difícil notar que a desconsideração dos atos e negócios com fundamento no abuso de forma fere os princípios da legalidade e da tipicidade.

No entanto, Greco constata que o abuso de forma deve ser tratado como uma categoria autônoma, uma vez que existem características práticas que permitem identificar a mera distorção da forma em relação ao conteúdo do negócio. Segundo esse autor:

[...] a anormalidade da forma ou desemboca numa das três outras figuras (abuso de direito, fraude à lei e simulação) e, portanto, recusa-se tutela ao abuso de forma porque está sendo instrumento de fraude ou de simulação, ou a mera anormalidade pode se demonstrar depois de certo tempo como solução brilhante.⁷⁹

Sob essa perspectiva, o que invalidaria o planejamento tributário não seria o abuso de forma em si, mas sim a fraude à lei, a simulação ou o abuso de direito.

Referindo-se ao abuso, conclui Greco que ele “é em geral detectado quando incomoda, o que envolve sensibilidade. Tanto o conceito de fraude à lei como o de abuso apresentam inegável carga subjetiva.”⁸⁰

Pelo que foi exposto, considera-se de pouca utilidade a aplicação do abuso de forma no estudo do planejamento tributário, tendo em vista que o ordenamento jurídico veda a tributação por analogia e que, além disso, esse instituto é na maioria das vezes caracterizado como abuso de direito, fraude à lei ou simulação. Entretanto, como essa questão não é pacífica na doutrina, o capítulo três deste trabalho buscará compreender o que é aplicado em casos concretos.

2.4. Fraude à lei

A fraude à lei consiste na conduta do contribuinte buscar no ordenamento jurídico uma norma para enquadrar determinado comportamento, com a finalidade de não ser aplicada outra norma imperativa para o seu negócio. Segundo Marco Aurélio Greco:

⁷⁸ AMARO, 2010, p. 257.

⁷⁹ GRECO, 2004, p. 251.

⁸⁰ Ibidem, p. 207.

Na fraude à lei o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, “driblar” a norma contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).⁸¹

O negócio jurídico realizado por meio de fraude pertence à segunda fase do debate sobre planejamento proposto por Greco e é considerado nulo, conforme prevê o artigo 166, VI do Código Civil:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Um caso emblemático e explicativo, apresentado na obra de Greco, refere-se à decisão do Recurso Extraordinário n. 66.287, julgado em 1966 pelo Superior Tribunal Federal.

Segundo esse recurso, nos anos 60 o governo queria oportunizar o desenvolvimento das empresas automobilísticas no Brasil. No entanto, a competição internacional nesse ramo era muito forte. Criou-se, então, uma lei que proibia a importação de veículos automotores no país.

Ocorre que, já existia um grande mercado de carros no país que necessitavam de partes e peças importadas para a sua manutenção e que, evidentemente, esse mercado não poderia deixar de ser atendido.

Por isso, criou-se, também, uma outra lei permitindo a importação de partes e peças de veículos. Trata-se, portanto, de duas leis, uma proibindo a importação de veículos e outra permitindo a importação de partes e peças de veículos.

A partir daí, um contribuinte começou a importar peças e partes de veículos para montar no Brasil. Observa-se que esse contribuinte estava agindo dentro da legalidade, uma vez que era permitido a importação das partes e das peças.

No entanto, essa conduta feria o objetivo principal da norma que proibia a importação de veículos. Sendo que nesse caso, o STF reconheceu que houve fraude à lei.

⁸¹ GRECO, 2004, p. 219.

A fraude à lei se caracteriza, dessa forma, pela existência de uma norma de tributação indesejada pelo contribuinte (norma contornada) e por outra norma (norma de contorno), ou inexistência de previsão expressa, que o contribuinte utiliza para evitar a incidência da norma contornada.

Isto é, a fraude à lei consiste em uma manobra utilizada pelo contribuinte para que sua conduta não incida numa norma que seria tributada, ou até mesmo, em uma norma de incidência de imposto maior ao que aconteceria caso sua conduta incidisse na norma contorno.

Porém a fraude à lei no Direito Tributário não é considerada ato ilícito, é causa de nulidade do negócio jurídico, pois em verdade ocorre uma violação indireta e não direta da lei. Assim é o entendimento de Greco:

Neste caso, não estamos perante conduta ilícita. Não há violação direta à norma contornada. Ela vê sua aplicação frustrada pela conduta, mas não foi a rigor violada. Por isso, aliás, o artigo 166, VI do Código Civil de 2002 prevê claramente que a fraude à lei é hipótese de nulidade do negócio e não de ilicitude.⁸²

Para o planejamento tributário, a fraude à lei não confunde-se, no entanto, com o conceito de fraude previsto no artigo 72 da Lei n. 4.502/64⁸³. Pois, segundo esse artigo, a fraude depende de uma ação ou omissão dolosa do contribuinte.

Por esse ângulo, para Ricardo Lobo Torres a fraude é uma conduta ilícita que se dá após ocorrer o fato gerador. Segundo Torres:

A *fraude* consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida.⁸⁴

⁸² GRECO, 2004, p. 219.

⁸³ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁸⁴ TORRES, 2010, p. 330.

Esse, também é o entendimento de Rutnéa Navarro Guerreiro:

Fraude há quando ocorre ação ou omissão ilícita (dolosa) tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Isto jamais ocorre em planejamento tributário, para o qual são adotados sempre procedimentos lícitos, enquanto na *fraude* os meios são sempre ilícitos, deliberadamente contra a lei, caracterizando-se quase sempre pela distorção ilícita das formas jurídicas, levando à falsidade material – correspondente à falsificação de documentos, papéis e livros – ou à falsidade ideológica.⁸⁵

Como bem expôs a autora, porquanto o planejamento tributário é realizado por meios lícitos, não há o que se falar em fraude. Ademais, o dolo não pode ser confundido com a simples intenção do contribuinte de reduzir tributos.

Contudo, Onofre Alves Batista Júnior ressalva que “a fraude à lei *não exige a intenção fradulenta* do agente, bastando que se verifique o resultado antijurídico (proibido ou contrário ao ordenamento jurídico como um todo).”⁸⁶

Da mesma forma que no abuso de direito e de forma, Greco ensina que a interpretação da fraude à lei serve como instrumento para controlar condutas que normalmente escapariam de um crivo mais rigoroso se observassem apenas a ótica da legalidade pura, uma vez que para esse autor nem tudo que é lícito é honesto.⁸⁷

Por fim, a doutrina que defende a aplicação dos princípios da legalidade e da tipicidade crítica a aplicação da fraude à lei ao desconsiderar a norma de contorno, para aplicar os efeitos da norma contornada, pois se estaria tributando por analogia, com fundamento nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

⁸⁵ GUERREIRO, Rutnéa Navarro. **Planejamento tributário**: os Limites de Licitude e de Illicitude. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), 1998, p. 149.

⁸⁶ BATISTA JÚNIOR, 2002, p. 221.

⁸⁷ GRECO, 2004, p. 206.

2.5. Negócio jurídico indireto

O último objeto de análise deste capítulo é o negócio jurídico indireto. Para Alberto Xavier denomina-se “*negócio indireto* o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial”.⁸⁸

Tal autor conclui que o negócio indireto tem como característica essencial a utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função objetiva.⁸⁹

Na visão de Greco ocorre negócio indireto “quando o negócio é celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar”.⁹⁰

Conclui-se daí que no negócio jurídico indireto não há qualquer divergência entre a vontade declarada e a vontade real das partes, pois o que as partes querem celebrar é exatamente o negócio declarado. No entanto, o que elas visam alcançar não é típico no negócio adotado.

Logo, as partes realizam uma causa típica, mas têm como intenção obter uma vantagem tributária. Greco conclui que em matéria tributária:

[...] o negócio indireto serviria para obter um fim equivalente a outro negócio para o qual a carga tributária seria mais elevada. Portanto, o negócio indireto serviria de instrumento para obter uma elisão fiscal lícita.⁹¹

Por outro lado, alguns autores consideram o negócio jurídico indireto como o único meio possível para realizar o planejamento tributário. Dado que o negócio realizado é válido e eficaz, essa é a conclusão de Rutnéa Navarro Guerreiro quando afirma que:

[...] a forma jurídica adotada é típica, o negócio realizado é válido e eficaz. A característica peculiar é que o objetivo econômico visado é a economia tributária.⁹²

⁸⁸ XAVIER, 2002, p. 59.

⁸⁹ Ibidem, p. 59.

⁹⁰ GRECO, 2004, p. 253.

⁹¹ Ibidem, p. 254.

⁹² GUERREIRO, Rutnéa Navarro. **Planejamento tributário**: os Limites de Lícitude e de Ilícitude. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), 1998, p. 153.

Apesar da semelhança, é essencial compreender que o negócio indireto diferencia-se da simulação. Quanto a isso, denota-se que na simulação há desconformidade entre o desejado e o praticado, ao contrário do negócio indireto, onde as partes efetivamente realizam aquilo que elas desejam e se submetem por inteiro ao seu regime jurídico e as consequências desse regime.

Cabe ressaltar que no negócio indireto só existe um negócio, e portanto fica afastada a hipótese de simulação que supõe a existência de dois negócios, o simulado e o que as partes realmente queriam realizar.

Um exemplo clássico de negócio indireto ocorre quando um particular deseja doar um imóvel à outra pessoa. Mas ao analisar que os impostos para doação são elevados, as partes realizam, na verdade, um contrato de comodato vitalício. Nesse caso, as partes se sujeitam as regras dos contratos de comodato vitalício e não de doação.

O negócio jurídico indireto ocorre, também, quando as partes celebram um contrato de compra e venda para atingir um fim de doação, com preço muito alto ou muito baixo, ou também, quando o particular renúncia a herança para fazer doação a terceiro beneficiário com a devolução sucessória.

Dai conclui-se que no negócio indireto as partes elegem uma forma negocial que permite obter um resultado análogo ou equivalente ao que se obteria caso realizasse o negócio jurídico na forma usual. Para isso, é indispensável que as partes submetam-se às normas relativas aos negócios jurídicos que realizaram, apesar das finalidades distintas que buscam.

Acontece que muitas vezes as partes estabelecem cláusulas que neutralizam os efeitos indesejáveis do negócio que foi efetivamente realizado. Percebe Greco que:

Em matéria tributária, não é raro encontrar casos em que o negócio indireto (que apresenta menor carga tributária) pode ser celebrado e pode encontrar a proteção do ordenamento, desde que mantido o seu perfil original. Em muitos casos, as partes obteriam a menor carga tributária, mas seriam obrigadas a suportar determinados efeitos não desejados. Por isso, certas cláusulas são alteradas ou introduzidas com o intuito de *neutralizar os efeitos indesejáveis do negócio jurídico típico*.⁹³

⁹³ GRECO, 2004, p. 254.

Deste modo, o negócio indireto tanto poderia confundir-se numa fraude à lei ou num abuso de direito e aí não estaria mais protegido pelo ordenamento. Por isso, complementa Greco que não é “o simples fato de ser negócio indireto que protege ou não o contribuinte, é o caso concreto que vai determinar sua oponibilidade ou não ao Fisco”.⁹⁴

Por tudo que foi exposto nesse capítulo, conclui-se que os vícios dos negócios jurídicos e os institutos aqui tratados devem ser levados em conta pelo contribuinte que busca reduzir sua carga tributária por meio da elisão fiscal.

Nota-se, de igual forma, que o negócio jurídico simulado previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com algumas ressalvas, é um dos poucos vícios que a doutrina é pacífica ao considerar como cabível de desconsideração.

De outro modo, o abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e negócio jurídico indireto tendem a ser mais discutíveis, porque, ao final, deve-se interpretar quais princípios e garantias constitucionais prevalecem no atual Estado Democrático de Direito.

Deste capítulo, conclui-se ainda que: a simulação e a dissimulação são formadas por dois negócios, um negócio real e outro aparente (ou apenas aparente no caso de pura mentira).

No abuso de direito há uma norma e um direito, o problema está no excesso de exercício desse direito. Já o abuso de formas é a realização de um negócio que não é típico, no intuito apenas de reduzir a carga tributária.

Na fraude à lei, o objetivo do contribuinte é contornar uma norma imperativa, utilizando outra norma (norma de contorno), ou seja, são duas normas para um único ato.

E, finalmente, no negócio jurídico indireto as partes realizam um negócio jurídico e se submetem às regras desse negócio realizado. Todos os negócios realizados pelo particular tem como finalidade a não incidência em uma norma tributária, ou a incidência em uma norma que incidirá uma cobrança tributária menor.

Dá que é importante analisar o que vem sendo decidido pelos órgãos julgadores, uma vez que a aplicação da desconsideração dos negócios jurídicos

⁹⁴ GRECO, 2004, p. 255.

em alguns casos possui uma forte conotação subjetiva e deve ser avaliada conforme o caso concreto. Esta análise será o objeto do terceiro e último capítulo.

3. OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é usualmente confundido com elisão fiscal e tem como objetivo evitar, reduzir ou postergar a ocorrência do fato gerador e, por consequência, evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributo.

Por outro lado, na evasão fiscal o fato gerador já ocorreu, então já existe uma obrigação tributária e um direito de crédito do Fisco. Assim, separa-se a elisão da evasão pelo momento da atuação do contribuinte e, também, se os seus atos ou negócios praticados são lícitos ou ilícitos.

Embora existam diversas normas proibindo e punindo a evasão fiscal, não existe nenhuma proibição por lei no ordenamento jurídico que impeça expressamente a busca pela redução de tributos.

Em resumo, a essência do planejamento tributário é a possibilidade do contribuinte mapear todas as alternativas existentes no campo das condutas permitidas, analisar a conveniência de cada uma delas e, ao final, implementar aquela que melhor se adequa aos objetivos visados.

Obviamente, o planejamento tributário está intimamente ligado a um elevado grau de subjetividade, na medida em que inúmeras são as hipóteses possíveis de atos e negócios jurídicos a serem realizados. Por consequência, torna-se praticamente impossível esperar do legislador uma normatização de cada caso hipotético.

3.1. Tratamento dado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF

Posto isso e tratados os vícios dos negócios jurídicos que causam ilicitude de determinados negócios, é preciso agora limitar o planejamento tributário na visão dos órgãos julgadores. Afinal, são esses órgãos que estabelecem, na prática, parâmetros de aplicação dos institutos já mencionados.

Sabe-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é um órgão ligado ao Ministério da Fazenda e é responsável por julgar processos relacionados a atuações fiscais da Secretaria da Receita Federal. É o principal tribunal administrativo especializado em Direito Tributário do país.

Parte-se, portanto, de julgados do CARF, uma vez que as provas e o verdadeiro fato ocorrido é que qualificam o negócio como simulação, abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei ou negócio jurídico indireto. E, mesmo o negócio sendo classificado dentre essas causas, deve-se entender o que seria opinável ao Fisco.

De fato, como bem expõe Marco Aurélio Greco, a questão fundamental que cerca o planejamento tributário consiste em saber – diante de um caso concreto – se o resultado dos efeitos jurídicos das operações que o contribuinte pretende extrair, deve ou não ser suportado pelo Fisco.⁹⁵

Nesse sentido, como órgão de julgamento das questões tributárias de autuações de agentes fazendários, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deve de alguma forma orientar a conduta da administração e dos contribuintes, a fim de estabelecer parâmetros para a apreciação das questões relativas à elisão fiscal de modo a reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo do planejamento tributário.

A distinção entre a elisão protegida pelo ordenamento e a evasão por ele repelida é assunto extremamente tormentoso, que tem ocupado lugar de destaque nos debates doutrinários e no julgamento de inúmeros casos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sobre o tema, as mais diversas teorias são invocadas nos votos dos conselheiros. Por isso, a primeira constatação que se observa dos julgados pelo já mencionado órgão administrativo é de que não existe uma uniformidade do modo de ver os limites do planejamento tributário, porém, existem alguns parâmetros delimitadores.

Pode-se, pois, deduzir que aproximadamente até o ano de 2003, o CARF adotava especialmente o princípio da tipicidade e da estrita legalidade na decisão de autuações relacionadas ao planejamento. Dentre elas, destaca-se a decisão do Acórdão n. 106-09.343, julgado em 18/09/1997, com ementa do seguinte teor:

⁹⁵ GRECO, 2004, p. 104.

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, **é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão.** Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de Incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, **se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.** (Acórdão n. 106-09.343, sessão de 18/09/1997, Relator Genésio Deschamps) (grifei)

Aplicava-se até então, majoritariamente, a teoria defendida por Alberto Xavier. Bastava que o negócio realizado pelo contribuinte obedecesse aos requisitos de validade explanados no Código Civil, mesmo que apenas formalmente, que ele estaria agindo dentro do seu direito de auto-organização.

Nesse mesmo viés foi decidido no acórdão n. 101-94.127, julgado em 28 de fevereiro de 2003 pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (atual CARF), com relatoria da Conselheira Sandra Maria Faroni.

Nesse último caso, também, ficou decidido que se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao Fisco deveriam ser consideradas simplesmente como elisão fiscal. Empregava-se a conhecida expressão de que tudo aquilo que não está expressamente proibido seria permitido.

No entanto, nos últimos 10 ou 15 anos, essas decisões baseadas na estrita legalidade começaram a gerar algum desconforto nos julgadores diante de certos esquemas de negociação que dentro de uma visão ultra liberal seriam considerados como válidos, mas cuja aceitação não se fazia tranquila para o consenso do homem médio.

Para alguns conselheiros não seria aceitável que certos planejamentos, mesmo legítimos ou lícitos, seriam oponíveis perante o Fisco. Esse entendimento foi explanado pelo Relator Nelson Mallmann, no acórdão n. 2202-002.187, quando ele menciona que a inteligência e a criatividade do planejamento devem sofrer restrições, não podem ser ilimitadas.

Sob essa perspectiva, atualmente os negócios ou atos jurídicos, principalmente os realizados com simulação, por exemplo, normalmente são

desconsiderados sem maiores divergências, desde que efetivamente provada pela Receita a simulação.

Assim decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no acórdão n. 104-21.675:

SIMULAÇÃO — CONJUNTO PROBATÓRIO — Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. **OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA — O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA — O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.** (Acórdão n. 104-21.675, sessão de 22/06/2006, relator Nelson Mallmann) **(grifei)**

De modo igual julgaram no acórdão n. 3202-001.136, do qual se extrai que a interposição de pessoas sem qualquer finalidade comercial no intuito de realizar negócios simulados não seria aceita como forma de planejamento tributário, essa decisão restou assim ementada:

SIMULAÇÃO. USO DE INTERPOSTA PESSOA. INEXISTÊNCIA DE FINALIDADE COMERCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NÃO CARACTERIZADO.

Negócios efetuados com pessoas jurídicas, intencionalmente interpostas na cadeia produtiva, sem qualquer finalidade comercial, de modo a simular negócios jurídicos inexistentes e visando, unicamente, reduzir a carga tributária constituem fraude contra a Fazenda Pública.

Há simulação quando os negócios aparentarem conferir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, portanto, quando houver interposição de pessoas.

Não se trata de planejamento tributário lícito - elisão, mas de mera evasão fiscal.

(Acórdão n. 3202-001.136, sessão de 26/03/2014, relator Luís Eduardo Garrossino Barbieri) **(grifei)**

Ressalta-se, ainda, que para que o Fisco desconsidere esses atos simulados para tributar o contribuinte, a previsão legal não é necessariamente o

parágrafo único do artigo 116 do CTN, e sim, o artigo 149, VII, do CTN⁹⁶ que também trata da simulação realizada pelo sujeito passivo.

Além da simulação, recentemente a interpretação do propósito negocial vem sendo considerada cada vez mais como limite ao direito de auto-organização do contribuinte.

Como exemplo cita-se as conclusões retiradas do acórdão n. 1103-001.102, julgado em 27 de agosto de 2014 pela 1ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com relatoria do conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro. Essa decisão é bastante elucidativa e mostra a divergência de pensamentos doutrinários, conforme é notado no voto vencedor e na declaração de voto vencido.

Tal decisão refere-se a utilização de uma sociedade de breve existência que não se dedicou a qualquer outra atividade empresarial e teve como única finalidade a engenhosidade de amortização de ágio na aquisição de ações para redução de impostos.

No caso, a Primeira Seção de Julgamento do CARF entendeu que a operação foi realizada com abuso de direito. Ou seja, mesmo que os atos e negócios realizados pelo contribuinte fossem lícitos e antes do fato gerador, a única intenção de redução de tributos, sem comprovar que tal engenharia societária justificava-se na otimização de resultados operacionais, é passível de desconsideração pelo Fisco.

No voto vencedor no mérito do relator conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, este assinala que a constatação de abuso de direito derruba o argumento da regularidade do planejamento tributário, pois a premissa deste é ancorar-se em atos lícitos.

Para o conselheiro Monteiro os negócios jurídicos que não tiverem causa real e predominante, a não ser reduzir a carga tributária, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, por isso, assumem um caráter abusivo.

Vê-se, portanto, que a figura do abuso de direito foi uma das razões que levaram o Fisco a desconsiderar o negócio realizado pelo contribuinte que visava a

⁹⁶ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

redução de sua carga tributária. Contudo, o motivo que levou a caracterizar o abuso de direito foi a falta de propósito negocial.

A falta de propósito negocial utilizada pelo julgador como razão de decidir, para muitos juristas, todavia, não poderia ser utilizado para avaliar um planejamento tributário, uma vez que ele não está previsto na legislação.

Mesmo assim, encontra-se vários julgados nessa linha de interpretação. Como exemplo o que decidiu, em 5 de dezembro de 2007, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no acórdão n. 103-23.290, de relatoria de Aloysio José Percínio da Silva:

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. **NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.** UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. **Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica**, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, **sem qualquer finalidade negocial ou societária**, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora. (Acórdão n. 103-23.290, sessão de 5/12/2007, relator Aloysio José Percínio da Silva) **(grifei)**

O propósito negocial – *business purpose* – é um instituto importado do sistema jurídico norte-americano e dentre seus principais fundamentos destaca-se o de que a simples concordância com a letra da lei é insuficiente para embasar uma economia tributária válida.

Segundo a interpretação do propósito negocial, qualquer negócio jurídico deve perseguir uma finalidade econômica, isso porque todo contrato possui uma função social. Então, caso a finalidade do contribuinte seja única e exclusivamente a redução da carga tributária, o planejamento corre o risco de não ser oponível ao Fisco.

Ademais, o órgão julgador pode também entender que a ausência de propósito negocial está ligada a um tipo de ilícito: o abuso de direito, abuso de forma etc. Como por exemplo, o caso de se criar uma empresa “veículo” apenas com o fim de reduzir tributos. Isso porque abrir e fechar uma empresa, sem que a mesma tenha realizado sua atividade fim, e sequer tenha tido esta intenção, leva a crer que seu contrato social não restou cumprido.

Nota-se que o conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, no acórdão n. 1103-001.102, mencionado anteriormente, fundamentou seu voto nos ensinamentos de Marco Aurélio Greco ao argumentar da necessidade de existir um propósito negocial para que os efeitos fiscais das operações realizadas sejam oponíveis ao Fisco.

Na verdade, o propósito negocial defendido pela doutrina de Greco consiste exatamente na ideia de que o direito à auto-organização não pode ser exercido indiscriminadamente pelo contribuinte. Configura-se, no caso, abuso de direito quando inibe a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão que a justifique.

O conceito de propósito negocial, nessa esteira, decorre da realização de operações que visam exclusivamente a redução da carga tributária, comprometendo a eficácia dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Em contrapartida, entendeu o conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos ao argumentar na sua declaração de voto que o abuso de direito, que constitui a base do propósito negocial, não é aplicável ao Direito Tributário, por não ter sido positivado.

Ora, a ausência de previsão legal torna extremamente subjetiva a aplicação da teoria do abuso na esfera tributária, bem como viola o princípio da segurança jurídica e o princípio da estrita legalidade. Por consequência o contribuinte não pode agir preventivamente e fica na dependência de uma atuação discricionária da autoridade fiscal.

Com efeito, o conselheiro Breno entende que é inviável afirmar que a teoria do abuso encontra previsão no parágrafo único do artigo 116 do CTN (norma geral antielisiva), pois, tal dispositivo, conforme já explanado por Alberto Xavier, refere-se à figura da simulação, considerada como um dos vícios que afetam o elemento vontade dos atos ou negócios jurídicos.

Muito embora esse não seja o entendimento majoritário dos julgados do CARF, há quem entenda que a única finalidade de economia de tributos é por si só propósito negocial.

Um exemplo é o acórdão n. 1402-001-252 julgado, em 7 de novembro de 2012, pela Primeira Seção de Julgamento do CARF, no qual ficou decidido que o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências

tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como sem simulação, constitui propósito negocial legítimo.

Assim, o entendimento e a atenção que deve ser dada ao propósito negocial é extremamente relevante, pois é daí que surgem os primeiros traços para estabelecer alguns parâmetros de avaliação dos planejamentos sob a ótica do Fisco.

Ainda sobre este aspecto, apresenta-se um caso ocorrido com a empresa Marcopolo S/A. Esse caso diz respeito a operações realizadas no âmbito do cenário internacional. A empresa, fabricante de carrocerias de ônibus, controlava duas outras sociedades que estavam domiciliadas estrategicamente em países de tributação favorecida.

Segundo consta no relatório dos fatos, ambas as empresas controladas intermediavam negociações e revendiam as carrocerias adquiridas da Marcopolo S/A para clientes no exterior, sendo estes os importadores finais do bem.

No entanto, nesta operação, os produtos (carrocerias) importados não tinham trânsito físico pelos locais de sede das primeiras importadoras, pois saíam da empresa controladora diretamente para os importadores finais.

Mesmo assim, os custos de venda e de assistência técnica eram suportados pelas controladas, as quais detinham legitimidade, inclusive, para realizar a cobrança em caso de inadimplemento.

O que acontecia na verdade, segundo o Fisco é que o importador final negociava diretamente com a empresa brasileira Marcopolo S/A, de modo que a utilização das tradings como intermediadoras da operação ocorria apenas após a efetiva concretização da negociação.

E que, além disso, as vendas simuladas entre a controladora e as controladas teriam sido efetuadas com subfaturamento a partir de um planejamento tributário ilícito, caracterizando omissão de receitas e redução da carga tributária.

Conforme alegou a Receita, se a mercadoria era exportada para as subsidiárias por R\$ 100 mil reais, estas posteriormente faziam a revenda ao consumidor final por R\$ 115 mil reais. Ou seja, essa diferença de R\$ 15 mil reais não era tributada (IRPJ) no Brasil.

Deste modo, no acórdão n. 105-17.083 julgado em 25/06/2008, diante da constatação de indícios de ausência de substância e propósito negocial, a Quinta

Câmara do Conselho de Contribuintes acolheu os argumentos do Fisco e manteve a autuação afirmando, em síntese, que a empresa Marcopolo S/A não obteve êxito em provar que a existência das duas empresas controladas teria uma substância ou um propósito comercial que não fosse apenas a redução de tributos.

Para os conselheiros à época, não havia correspondência entre a estrutura jurídica utilizada e a realidade concreta. Portanto, por maioria de votos entendeu-se que ocorreu uma interposição fictícia de empresas e, conseqüentemente, um falseamento da realidade, consistente na simulação de venda das controladas para os clientes do exterior.

Ainda, extrai-se da referida decisão que a acusação fiscal repousou em um conjunto de indícios que se mostrou suficiente à conclusão de que as empresas controladas não importaram produtos da controladora Marcopolo S/A, resultando daí a simulação de atos consignada na peça acusatória.

Prossegue-se que, apesar disso, nos anos de 2001 e seguintes, a empresa continuou realizando as mesmas operações e, novamente, fora autuada pelo Fisco. Entretanto, em decisão proferida pela 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, julgada em 30 de setembro de 2011, acórdão n. 1402-00.752, a Marcopolo S/A livrou-se de uma autuação milionária.

Isso porque, de acordo com os conselheiros, as operações foram efetivamente realizadas, ou seja, com a existência de negócios reais e a necessidade estratégica de expansão internacional do grupo, o que caracteriza uma efetiva adequação entre a estrutura jurídica utilizada e a realidade concreta.

Ademais, a simples domiciliação das controladas em países de tributação favorecida não revela, por si só, indicativo de simulação ou planejamento tributário ilícito.

Por certo verificou-se a efetiva participação e intermediação das tradings nas operações de exportação, o que desqualificou a alegação do Fisco de simulação.

Em vista disso, retira-se da decisão que de fato houve a comprovação da substância econômica e do propósito comercial nas operações realizadas entre a empresa Marcopolo S/A e as suas controladas, aspectos esses decisivos para caracterização de um planejamento tributário lícito e legítimo, sem infringência à lei e sem a ocorrência de simulação.

Ainda sobre as decisões do “Caso Marcopolo”, depreende-se que o CARF posicionou-se no sentido de observar os negócios e atos realizados pelo contribuinte pela sua substância e não pela sua forma.

Significa dizer que o que é avaliado é o resultado das operações e não a forma como ela é realizada. Segundo essa interpretação da substância do negócio jurídico, conhecida também por interpretação econômica, qualquer negócio jurídico deve perseguir uma finalidade econômica.

Esse entendimento também está explanado no acórdão n. 101-95.552, julgado em 25 de maio de 2006 pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com ementa no seguinte teor:

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. (Acórdão n. 101-95.552, sessão de 25/05/2006, relator Paulo Roberto Cortez)

Conforme expõe o relator Paulo Roberto Cortez, há que se reconhecer o direito de planejar o seu negócio de modo economicamente mais vantajoso, porém, aquele que pratica determinado ato jurídico com a finalidade única e exclusiva de fugir do tributo, estaria abusando das formas jurídicas.

Segundo Luciano Amaro, pela doutrina da interpretação econômica, não se deve considerar, na referência feita pela lei tributária a um negócio jurídico regulado pelo direito privado, a forma jurídica por ele revestida, mas sim seu conteúdo econômico. O que enseja, em verdade, uma aplicação teleológica, pois busca o significado econômico das leis tributárias.⁹⁷

O autor ressalta que existem diversas variantes da doutrina da interpretação econômica e cita a exemplificação apresentada por Johnson Barbosa Nogueira, segundo este:

⁹⁷ AMARO, 2010, p. 250.

[...] ora se busca a substância econômica, com desprezo da forma jurídica; ora se quer a utilização de conceitos próprios pelo direito tributário, com base em sua alegada autonomia; ora se persegue a identidade de efeitos econômicos; ora se quer combater o abuso de formas do direito privado; ora se aplica a teoria do abuso de direito; ora se fala em mera interpretação teleológica; ora se pretende uma valorização dos fatos; e ora se fala em interpretação do fato; por oposição à interpretação da norma.⁹⁸

Sob essa perspectiva há doutrinadores, como Ricardo Lobo Torres, que justificam a interpretação econômica com fundamento no artigo 109 do Código Tributário Nacional⁹⁹. Pois, para essa parcela da doutrina, referido artigo permitiria que os efeitos tributários dos institutos de direito privado pudessem ser esmiuçados pelo intérprete sem limitação à forma jurídica adotada.¹⁰⁰

Esse ponto de vista não é compartilhado por Luciano Amaro, o qual afirma que a definição, conteúdo e o alcance dos institutos do direito privado devem ser pesquisados de acordo com os princípios do direito privado e não do direito tributário.¹⁰¹

É o caso de uma compra e venda, da locação, dentre outros inúmeros institutos que, embora mencionados na lei tributária, devem ser valorizados e interpretados consoante as regras do direito privado. Nesse sentido, não podem ser interpretados, para efeitos tributários, com abstração da roupagem jurídico-formal que os reveste, e com a atenção desviada para os aspectos econômicos subjacentes ao negócio jurídico-formal que as partes utilizaram.¹⁰²

A propósito, essa exegese utilizada em vários acórdãos vai totalmente em oposição aos princípios da legalidade, segurança jurídica e certeza do direito aplicável, bem como agride a vedação de tributação por analogia.

Para Alberto Xavier, na interpretação econômica, ainda que a lei se socorra de tipos estruturais de atos ou negócios jurídicos, os conceitos que os descrevem são interpretados de modo a atribuir relevância aos efeitos econômicos dos atos e negócios ao invés dos seus efeitos jurídicos típicos, agredindo, portanto, o princípio da legalidade em matéria de interpretação.¹⁰³

⁹⁸ AMARO, 2010, p. 251.

⁹⁹ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

¹⁰⁰ AMARO, op. cit., p. 252.

¹⁰¹ Ibidem, p. 252.

¹⁰² Ibidem, p. 254.

¹⁰³ XAVIER, 2002, p. 39.

Consequentemente, tal interpretação teria como propósito a tributação por meio do raciocínio analógico. Assim, com uma conclusão um tanto que sarcástica, Xavier constata que a doutrina da interpretação econômica foi o cavalo de Tróia pelo qual se pretendeu legitimar a importação da analogia – até então vedada – para dentro dos muros dos tipos legais tributários.¹⁰⁴

Ao contrário do que se possa imaginar, Marco Aurélio Greco explica que não sustenta a utilização da chamada “interpretação econômica” na aplicação das leis fiscais, embora, para tal autor, a “consideração econômica” é indispensável para avaliar o caso concreto.¹⁰⁵

Logo, Greco justifica o seguinte: “não sustento a aplicabilidade da chamada interpretação econômica das leis tributárias: afirmo, apenas, que os atos abusivos não serão oponíveis ao Fisco”.¹⁰⁶

3.2. Critérios de validade do planejamento tributário

Esclarecidas algumas interpretações utilizadas pelo CARF, cumpre mencionar que a maioria dos litígios discutidos em processos administrativos sobre o planejamento tributário, diz respeito às tentativas do contribuinte de simular negócios ou atos jurídicos. Nessa lógica a realidade econômica do negócio jurídico está intrinsicamente ligada ao instituto da simulação.

Neste instante, alguns critérios podem ser desenvolvidos e considerados para validar o planejamento tributário aos olhos do Fisco, dentre eles cita-se: (i) existência de propósito negocial, (ii) a substância sobre a forma e (iii) inexistência de simulação no negócio praticado.

Dáí retira-se que se tiver a falta de proposta negocial dentro de um planejamento tributário, esse planejamento estaria sujeito a ser desconsiderado, porque não haveria uma razão de existir, simplesmente foi criado com um único fim de economia tributária.

Além disso, durante o planejamento tributário deve-se analisar a substância econômica das operações. Quanto a isso, sempre que um negócio é realizado com

¹⁰⁴ XAVIER, 2002, p. 44.

¹⁰⁵ GRECO, 2004, p. 184.

¹⁰⁶ Ibidem, p. 192.

evidências de ser uma operação meramente fiscal, que busca uma economia tributária, há grandes chances do planejamento tributário não prosperar.

O negócio jurídico indireto seria, portanto, a única forma de negócio realizado pelo contribuinte oponível ao Fisco. Mas, como observa-se, a interpretação do propósito negocial serviu como embasamento teórico para fundamentar a desconsideração de um negócio jurídico indireto e, também, para fundamentar a ocorrência de fraude à lei.

É o caso do acórdão n. 1401-00.582, julgado em 29/06/2011, cuja ementa encontra-se no seguinte teor:

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando, como é o caso concreto, sem propósito negocial algum, visto de seu todo, visar apenas a mera economia de tributos. No caso concreto, houve por conseguinte fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente através da utilização de norma de cobertura. (Acórdão n. 1401-00.582, sessão de 29/06/2011) **(grifei)**

Conclui-se, então, que o propósito negocial é um elemento importante no processo de interpretação do fato para a formação da convicção do julgador. Na maioria dos casos os conselheiros entendem que não faria sentido trilhar um caminho muito mais complexo, sendo que para o objetivo final, que não obviamente apenas a redução de impostos, poderia se dar de modo muito mais simples.

De fato, o planejamento tributário é utilizado na maioria dos casos por grandes empresas. Logo, muitos dos exemplos citados são relacionados com engenharia societária, amortização de ágio etc. Mesmo assim, as considerações sobre a prevalência da substância sobre a forma e do propósito negocial evidentemente interferem na interpretação dos negócios praticados também pela pessoa física.

Feitas essas considerações, para que a atividade exercida pelo contribuinte no sentido de buscar o menor ônus tributário possível em sua vida e seus negócios seja legítima e conduza à elisão fiscal, devem ser analisados alguns requisitos.

O primeiro deles é o fator tempo. A inadequação de intervalo temporal entre cada etapa em sequência de uma operação, mesmo que parta da estrita

legalidade, é um alerta para a Receita Federal que poderá desconsiderar os negócios realizados. São os conhecidos “contratos relâmpagos” que findam após a celebração, feitos às pressas, com a assinatura de vários documentos em um mesmo momento, em questão de minutos ou horas, denunciando a mera formalidade das decisões tomadas.

Por isso, para se auferir um planejamento tributário legítimo deve-se ater a existência de um lapso temporal entre a prática dos negócios jurídicos, além, é claro, da coerência que esses negócios precisam ter com as atividades realizadas pelo contribuinte.

O fato de ocorrerem negócios relativamente rápidos, não significa necessariamente indicativo de planejamento tributário ilícito, pois isso muitas vezes pode ocorrer em um mercado cada vez mais dinâmico. No entanto esses negócios tendem a chamar a atenção da Receita e esta, provavelmente, irá analisar o planejamento conforme as especificidades do caso.

Sobre a coerência entre os negócios, em outras palavras consiste em dizer que caso as operações destoem da rotina empresarial da sociedade, elas tendem a ter uma maior probabilidade de serem realizadas com propósitos exclusivamente tributários.

Igualmente, outro elemento avaliado refere-se a interdependência entre as partes envolvidas, ou seja, se as operações ocorrem entre sociedades coligadas por exemplo.

Nestes casos, os efeitos econômicos das operações não afetam terceiros, pois os negócios ou atos praticados ficam limitados a um mesmo grupo econômico. Da mesma forma que explicado sobre o lapso temporal, o simples fato de a operação se realizar entre partes vinculadas não significa dizer que há um planejamento inválido, porém dependendo das circunstâncias fáticas peculiares ao caso ele poderá ser inoponível.

A desconsideração do ato ou do negócio jurídico praticado visa apenas a reaproximar a qualificação jurídica do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência. Assim, o objetivo final da Receita é requalificar a relação jurídica formal, fazendo-a coincidir com a realidade substancial.

Por isso, em que pese uma grande parte da argumentação doutrinária sobre o limite do planejamento tributário estar estritamente ligado a identificação da licitude e da ilicitude do ato praticado no campo da sonegação ou da evasão fiscal, a jurisprudência do CARF nos mostra que o que se busca na análise da licitude ou ilicitude do planejamento tributário é o propósito negocial, ou seja, a validade do negócio jurídico vincula-se à licitude do negócio geral, e não à cada etapa individualmente considerada.

A visão mais contemporânea admite que para a configuração do planejamento tributário deve haver, além de licitude e anterioridade dos atos, a possibilidade destes serem oponíveis ao fisco. Ser oponível ao Fisco significa que os atos praticados e seus efeitos devem ser suportados e eficazes perante a Administração Pública.

Contudo, como nota-se nos julgados apresentados, torna-se difícil estabelecer critérios objetivos de oponibilidade, isso porque é o caso concreto que será avaliado e decidido por meio das provas apresentadas pelas partes no momento de convencer o julgador.

Como se não bastasse, inexistente posituação da aplicação do propósito negocial, o que deixa o contribuinte na dúvida de ao menos entender qual deve ser a interpretação correta desse instituto. De modo que, a desconsideração dos fatos descritos pelos contribuintes se dá a partir da constatação de que os negócios jurídicos não correspondem à realidade.

Não há como precisar se as decisões consideram a falta de motivo para realizar determinada operação como critério autônomo para invalidar o planejamento, ou se o emprega como indício de simulação, abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei ou negócio jurídico indireto.

Vale dizer, as doutrinas da prevalência da substância sobre a forma bem como do propósito negocial possuem importante função legitimadora do planejamento tributário, o qual deve conformar-se às razões fático-negociais oriundas da atividade econômica da empresa e do seu objeto social.

Assim, da mesma forma que uma sociedade empresária não pode ter como seu objeto social a única e exclusiva função de economizar tributos, eventuais operações societárias fundamentadas nesse único objetivo carecem de substância

e, como tal, poderão ser desconsideradas em razão do descumprimento de princípios norteadores do sistema.

No entanto, é certo que a intenção do contribuinte não pode ser levada em conta na distinção desses institutos. Pois sempre se chegará à conclusão de que a intenção era reduzir tributos e não há em princípio ilicitude nenhuma nisso.

A conclusão final cabe naturalmente ao julgador quando da valoração dos elementos de prova, à luz do particularizado contexto fático. Daí a importância da análise do caso concreto para que se possa identificar exatamente se houve excesso com relação aos fins propostos.

O grau de subjetividade para definir tais institutos evidentemente gera uma instabilidade nas relações entre o contribuinte e o Fisco. Se, por um lado, tem-se como certa a aplicação dos princípios da legalidade e da tipicidade no Direito Tributário, por outro, a aplicabilidade da teoria do propósito negocial e da prevalência da substância sobre a forma é algo ainda muito variante e subjetivo.

Por todas as razões já expostas não se faz necessário repetir o debate sobre os vícios dos negócios jurídicos e atos ilícitos apresentados no capítulo dois, uma vez que o CARF vem utilizando a interpretação do propósito negocial e da substância sobre a forma para configurar a conduta do contribuinte como abusiva, fraudulenta ou evasiva.

Conclui-se, desta forma, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem a cada decisão buscando a realidade material dos negócios ou atos jurídicos. A validade do negócio jurídico vincula-se à licitude do negócio geral, e não à cada etapa, individualmente considerada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Concluindo tudo o que foi exposto, o planejamento tributário tem, por consequência, a finalidade de impedir ou postergar a ocorrência do fato gerador do tributo ou reduzir o aspecto quantitativo da obrigação tributária.

Todavia, nem tudo que é feito com essa finalidade é legítimo. Portanto, nem toda situação que implique numa diminuição ou exclusão do valor a recolher de tributo será necessariamente um planejamento tributário oponível ao Fisco.

Dois são os efeitos que decorrem do planejamento: elisão fiscal como sendo o encadeamento de atos planejados pelo contribuinte que visam atrasar ou evitar a ocorrência do fato gerador de determinado tributo por meios lícitos e evasão tributária, como sendo o encadeamento de condutas ilícitas ou manipulação do fato gerador do tributo, a qual é tipificada e considerada crime de sonegação fiscal.

Na medida em que o planejamento tributário deve ser formado por atos ou negócios lícitos, alguns institutos do Direito Privado tendem a descaracterizar a ocorrência da elisão fiscal, dentre eles temos: a simulação, a dissimulação, o abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e o negócio jurídico indireto.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais inclina-se no sentido de caracterizar esses institutos por meio da interpretação do propósito negocial, este sim sendo o requisito de validade jurídica do planejamento tributário, sobretudo à respeito da conformação entre a realidade fática e a formalidade jurídica.

Preponderantemente para este órgão julgador, o planejamento tributário há de encontrar justificativa e suporte em fatores da atividade econômica das empresas. Há que buscar, ao lado da economia tributária, uma otimização ou uma melhoria da prática empresarial.

Com efeito, o que tem sido rechaçado pelos Conselheiros do CARF são planejamentos tributários com fortes indícios de descompasso entre a formalidade jurídica apresentada e a realidade comercial das empresas.

Nessa perspectiva operações realizadas sucessivamente em um lapso temporal muito pequeno, em questão de horas, ou minutos, transações entre pessoas jurídicas coligadas, todos esses são sinais que podem ser considerados na análise da validade de um planejamento tributário.

Especificamente sobre os julgados acerca do planejamento tributário, observa-se a crescente influência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva ao analisar os limites de auto-organização do contribuinte.

Obviamente a aplicação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva não anulam os princípios da tipicidade e da legalidade. O que o julgador faz é uma ponderação desses princípios constitucionais. Sendo certo que um deles é que irá prevalecer no caso concreto.

À vista disto, é notada a crescente tentativa do CARF de sedimentar a interpretação do propósito negocial para embasar os casos na perspectiva de prevalecer o interesse coletivo diante do individual.

REFERÊNCIAS

BIBLIOGRAFIA:

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

CASEIRO, Marcos. **Planejamento tributário: Aspectos teóricos e práticos**. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalTvJustica/portalTvJusticaNoticia/anexo/Marcos__Paulo_Caseiro.ppt> Acesso em: fev. 2015.

CAVALCANTE, Miquelam Chaves. **O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em:
<<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>> Acesso em: maio 2015.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**, volume 1. ed. 19. São Paulo: Saraiva, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

FRANCISCO JÚNIOR, Fernando Khoury. **A substância e o propósito negocial como elementos legitimadores do planejamento fiscal internacional – Análise do Caso Marcopolo**. Disponível em:
<http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13251> Acesso em: maio 2015.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Planejamento tributário**. Disponível em: <http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/a/ac/Planejamento_Tributario_2012-1.pdf> Acesso em: fev. 2015.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao planejamento tributário**. Disponível em: <<http://www.ceap.br/material/MAT29032010101529.doc>> Acesso em: fev. 2015.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada simulação elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

JURISPRUDÊNCIA:

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Primeira Seção de Julgamento. **Acórdão número 1101-00.708**. 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa. Redator Designado: Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro Data da sessão: 11/04/2012.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 1103-001.102**. 1ª Câmara/3ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro. Data da sessão: 27/08/2014.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 1401-00.155**. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Alexandre Alkmin Antônio Teixeira. Redator Designado: Antonio Bezerra Neto. Data da sessão: 28/01/2010.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 1401-001.239.** 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Alexandre Antonio Alkmin Teixeira. Redator Designado: Antônio Bezerra Neto. Data da sessão: 26/08/2014.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 1402-001.252.** 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. Redator Designado: Antônio José Praga de Souza. Data da sessão: 07/11/2012.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 1402-00.752.** 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Antônio José Praga de Souza. Data da sessão: 30/09/2011.

_____. _____. _____. Segunda Seção de Julgamento. **Acórdão número 2202-002.187.** 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Nelson Mallmann. Data da sessão: 20/02/2013.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 2202-002.732.** 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Antonio Lopo Martinez. Data da sessão: 12/08/2014.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 2302-003.309.** 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Arlindo da Costa e Silva. Redator Designado: André Luís Mársico Lombardi. Data da sessão: 13/08/2014.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 2302-003.623.** 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes. Data da sessão: 10/02/2015.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 2403-001.686.** 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto. Data da sessão: 17/10/2012.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 2403-002.859.** 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto. Data da sessão: 03/12/2014.

_____. _____. _____. _____. **Acórdão número 2801-003.958.** 1ª Turma Especial. Relator Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada. Data da sessão: 10/02/2015.

_____. _____. _____. Terceira Seção de Julgamento. **Acórdão número 3202-001.136.** 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri. Data da sessão: 26/03/2014.

_____. _____. **Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão número 106-09.343.** Relator Conselheiro Genésio Deschamps. Data da sessão: 18/09/1997.

_____. Primeira Câmara. **Acórdão número 101.93.616.**
Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni. Data da sessão: 20/09/2001.

_____. **Acórdão número 101-94.127.** Relatora
Conselheira Sandra Marcia Faroni. Data da sessão: 28/02/2003.

_____. **Acórdão número 101-95.552.** Relator
Conselheiro Paulo Roberto Cortez. Data da sessão: 25/05/2006.

_____. Terceira Câmara. **Acórdão número 103-21.046.**
Relator Conselheiro Paschoal Raucci. Data da sessão: 16/10/2002.

_____. **Acórdão número 103-21.047.** Relator
Conselheiro Paschoal Raucci. Data da sessão: 16/10/2002.

_____. **Acórdão número 103-23.290.** Relator
Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva. Data da sessão: 05/12/2007.

_____. Quarta Câmara. **Acórdão número 104-21.498.** Relatora
Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Data da sessão: 23/03/2006.

_____. **Acórdão número 104-21.675.** Relator
Conselheiro Nelson Mallmann. Data da sessão: 22/06/2006.